
**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO

**O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ITCMD
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Haroldo Goya

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Jefferson Fernandes Negri.

PRESIDENTE PRUDENTE/SP

2011

**O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ITCMD
DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Monografia aprovada como requisito
parcial para obtenção do Grau de
Bacharel em Direito.

Jefferson Fernandes Negri

Ana Laura Teixeira Martelli

José Maria Zanuto

Presidente Prudente, 18 de novembro de 2011

“Não possuímos virtudes antes de as colocar em prática”

Aristóteles

AGRADECIMENTOS

Pela minha curta passagem por este plano, agradeço a Deus.

Aos meus pais, agradeço pelo seu amor incondicional. Pelos primeiros conceitos de bondade e justiça e pelos primórdios da minha educação escolar.

Agradeço minhas irmãs pelo apoio e carinho que sempre me dedicaram.

À minha esposa Marina, agradeço pelo seu amor, dedicação e paciência.

Às minhas filhas Fernanda e Júlia, agradeço por simplesmente fazerem parte de minha vida.

Pela amizade e disposição para transmitir seu enorme conhecimento, agradeço ao meu sempre chefe Oscar Akira Oda.

Agradeço ao meu amigo e mestre Paulo Fernando Carrilho Pereira por partilhar comigo sua sabedoria e por incutir em mim a semente do trabalho aqui retratado.

Agradeço ao meu orientador, professor Jefferson por sua paciência, disposição e sabedoria.

Por fim, agradeço aos professores Ana Laura e José Maria pela honra de avaliarem meu trabalho.

RESUMO

O presente trabalho faz uma breve análise do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação. Analisa seus sujeitos, hipóteses de incidência e isenção, sua alíquota e base de cálculo. Analisa ainda algumas divergências da doutrina e da jurisprudência sobre pontos polêmicos da legislação, principalmente a aplicação da alíquota e sobre a valoração de sua base de cálculo. Visa ainda realçar a importância do imposto no contexto tributário-social, sua relação com os Princípios Constitucionais Tributários da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Destacando a importância da progressividade da alíquota para se chegar a uma tributação socialmente justa e eficaz. Analisa os métodos desenvolvidos pelo Posto Fiscal Especializado de Presidente Prudente para a correta apuração do imposto e ao final propõe alterações na legislação federal e estadual de forma a uma aplicação mais justa desta imposição tributária.

Palavras-chave: ITCMD. Imposto estadual. Imposto transmissão *causa mortis* e doação. Princípio da Capacidade Contributiva. Princípio da Igualdade Tributária. Progressividade das Alíquotas. Imposto Real e Pessoal. Imposto Direto e Indireto.

ABSTRACT

This work briefly reviews the tax on inheritance and donations. It analyzes its subjects, hypotheses of incidence and exemption, its aliquot and its rate base. It also examines some differences of doctrine and jurisprudence about controversial points of law, especially the application of its aliquot and the valuation of its rate base. It also aims to highlight its importance in the tax and social context, its relationship with the constitutional tax principles of equal and ability to pay, highlighting the importance of progressivity of aliquot to achieve a socially just and efficient taxation. It analyzes the methods developed by the Specialized Tax Office of Presidente Prudente to the correct calculation of tax and at last proposes changes in the federal and state laws so that a fairer application of the taxation.

Keywords: ITCMD. State tax. Donation and inheritance transmission tax. Principle of ability to pay. Principle of equal taxation. Progressivity of aliquot. Real an personal tax. Direct an indirect tax.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	OS TRIBUTOS	10
3	PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	12
3.1	Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária	12
3.2	Princípio da Capacidade Contributiva	13
3.2.1	Subprincípio da seletividade	15
3.2.2	Subprincípio da progressividade das alíquotas.....	16
4	CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS	17
4.1	Impostos Reais e Pessoais.....	17
4.2	Impostos Direito e Indiretos	18
5	OS IMPOSTOS ESTADUAIS	19
6	O ITCMD NO ESTADO DE SÃO PAULO	20
6.1	Breve Histórico	20
6.2	Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP).....	21
6.3	Sujeito Ativo	21
6.4	Sujeito Passivo.....	22
6.4.1	Contribuinte.....	22
6.4.2	Responsável	23
6.5	Hipóteses de Incidência – Fato Gerador	23
6.5.1	Fato gerador – aspecto temporal	25
6.6	Isenção.....	26
6.6.1	Isenção – doação.....	26
6.6.2	Isenção – <i>causa mortis</i>	28
6.6.2.1	Isenção – <i>causa mortis</i> – alínea <i>a</i>	30
6.6.2.2	Isenção – <i>causa mortis</i> – alínea <i>b</i>	32
6.6.2.3	Isenção – <i>causa mortis</i> – alínea <i>d</i>	33
6.7	Alíquota	33
6.7.1	Progressividade inconstitucional	34
6.7.2	Progressividade das alíquotas e o princípio da capacidade contributiva ...	36
6.7.3	O posicionamento do STF.....	38
6.7.4	A progressividade do ITCMD no Estado de São Paulo.....	41
6.7.5	A progressividade no ITCMD nos demais Estados e no Distrito Federal ...	43
6.8	A Base de Cálculo.....	44
6.8.1	A base de cálculo para bens móveis.....	46
6.8.2	A base de cálculo para bens imóveis	47
6.8.2.1	A base de cálculo para bens imóveis urbanos.....	47
6.8.2.2	A base de cálculo para bens imóveis rurais.....	50
6.8.2.3	Propostas de métodos de avaliação de bens imóveis	51

6.8.2.3.1	Método de avaliação de imóvel urbano	53
6.8.2.3.2	Método de avaliação de imóvel rural	54
7	O PROCEDIMENTO DO ITCMD REALIZADO NOS CARTÓRIOS.....	57
8	A FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO EM PRESIDENTE PRUDENTE.....	59
9	PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO.....	61
9.1	Proposta de Emenda à Constituição	61
9.2	Proposta de Alteração na Lei 10.705/2000	61
9.3	Proposta de Alteração na Portaria CAT 15/2003	63
10	CONCLUSÃO.....	66
10.1	Sujeito Passivo.....	66
10.2	Administração Fazendária.....	68
	BIBLIOGRAFIA	71

1 INTRODUÇÃO

Em um país onde a carga tributária é excessiva, chegando a aproximados 35% (trinta e cinco por cento) do Produto Interno Bruto em 2007¹, e os serviços essenciais prestados pelo Estado não são suficientes, as queixas dos cidadãos sobre a fome desenfreada do Estado em arrecadar são freqüentes.

Natural a revolta do cidadão quando ao perder um ente querido descobre que deve recolher uma parte do patrimônio do falecido aos cofres públicos.

A população, em sua grande maioria, não conhece o Imposto de Transmissão *causa mortis* e Doação (ITCMD) objeto deste trabalho. Raras também são as obras literárias sobre o assunto.

O próprio autor deste, somente veio a conhecer esta imposição tributária quando atuou como agente da fiscalização paulista, incumbido de analisar esta obrigação na região de Presidente Prudente.

Assim, este trabalho visa destacar a importância do ITCMD, fazendo considerações sobre pontos importantes do mesmo.

Busca demonstrar que algumas suposições adotadas pela doutrina, jurisprudência, administração fazendária e aplicadores do direito estão em desacordo com os princípios constitucionais, principalmente o da igualdade.

Destaca a possível utilização do imposto como instrumento de justiça social, analisando-o sob a ótica dos Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, em especial a progressividade das alíquotas.

Apresenta metodologias desenvolvidas pela fiscalização tributária de Presidente Prudente para uma aplicação mais eficaz e justa para a obrigação tributária.

Ao final apresenta propostas de alteração na Constituição Federal e na legislação paulista.

¹ Dados obtidos do estudo tributário realizado em 2007 pela Receita Federal do Brasil em sua página eletrônica. <www.receita.fazenda.gov.br>

2 OS TRIBUTOS

A Constituição Federal de 1988 dedicou todo o Capítulo I de seu Título VI para definir o chamado Sistema Tributário Nacional. Sendo que em seu artigo 146 determinou que a União editasse Lei Complementar com o objetivo de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não tendo sido promulgada tal lei, doutrina e jurisprudência concordam que a Lei 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN) foi recepcionada pelo novo ordenamento constitucional com o ‘status’ de Lei Complementar, ditando normas gerais em matéria tributária.

Em seu artigo 145, a Constituição, autorizou os entes da Federação a instituir os chamados tributos, com o objetivo de gerar receita para assim poderem custear suas despesas e realizar os investimentos necessários ao bem-estar social.

O CTN, em seu artigo 3º define tributo como: “*toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Luciano Amaro (2006, p. 18 e 19) fraciona os elementos desta definição encontrada no artigo 3º, explicando:

- a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda);
- b) a *compulsoriedade* dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o **dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei**, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a **origem legal do tributo** (como prestação “**instituída em lei**”), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (grifos nossos)

Já professora Regina Helena Costa (2009, p. 105) propõe a seguinte definição:

Tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática **prevista em lei** como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio. (grifo nosso)

Podemos, então, definir tributo como uma prestação pecuniária compulsória, não advinda de sanção, prevista em lei, vinculada a determinada atividade administrativa e disciplinada por regime jurídico próprio. Destacando-se a necessidade de lei, em sentido estrito, para a criação de qualquer tipo de tributo.

No mesmo artigo 145, a Constituição limitou os entes federados a possibilidade de instituir apenas três formas de tributos: *Impostos; Taxas e Contribuição de Melhoria*.

A Contribuição de Melhoria está definida no artigo 81 do CTN como uma forma de tributo cujo objetivo é: “*fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado*”. É uma contribuição paga pelo indivíduo diretamente beneficiado pela valorização que seu imóvel teve com alguma obra que o Estado efetuou ou efetuará.

As taxas, definidas no artigo 77 do CTN, são uma espécie de tributo que: “*têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*”. É aquela contribuição paga exclusivamente pelo contribuinte que se utiliza de algum serviço prestado pelo Estado.

O imposto é definido pelo artigo 16 do CTN como: “*tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte*”. Único tributo que não se vincula a uma atividade específica do Estado, mas que é utilizado para fazer frente aos gastos da máquina estatal, desde despesas correntes até investimentos.

3 PRINCÍPIOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Princípio, segundo Roque Antonio Carraza (2007, p. 37) é: *"... o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe sempre a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema"*. (grifos nossos)

Já Regina Helena Costa (2009, p. 53 e 54) possui o seguinte entendimento sobre princípios:

Podemos dizer que os **princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais**, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, **os princípios constituem normas a cuja plasticidade devem amoldar-se toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do direito**. (grifos nossos)

Pode-se concluir então que princípios são postulados, diretrizes a serem observadas quando da elaboração de qualquer norma jurídica.

Assim, na instituição dos Tributos dos Tributos cabe ao ente federado observar os chamados Princípios Gerais do Direito Tributário. Utilizando o rol exemplificativo da professora Regina Helena Costa (2009, p. 54 a 79), elencamos aqui alguns dos principais: Segurança Jurídica; Isonomia; Legalidade; Moralidade; Anterioridade da Lei Tributária; Irretroatividade da Lei Tributária; Não-Obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação; Capacidade Contributiva e Vedação da utilização do tributo com efeito confiscatório.

Para o presente objetivo, analisaremos dois destes princípios, o da Isonomia e o da Capacidade Contributiva.

3.1 Princípio da Isonomia ou Igualdade Tributária

Roque Antonio Carrazza (2007, p. 79 e 80) possui o seguinte entendimento sobre este princípio:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, **quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário**. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas. (grifo nosso)

O Princípio da Isonomia é garantia fundamental prevista no ‘caput’ do artigo 5º da Constituição, assegurando que todos serão considerados iguais perante a lei e a administração estatal, sem qualquer tipo de distinção.

Particularmente na área tributária tal princípio encontra-se no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Uma leitura atenta deste inciso leva-nos a concluir que a própria Constituição, em matéria tributária, permitiu que fossem instituídos tributos que tivessem como norte a máxima atribuída ao filósofo grego Aristóteles: *“A verdadeira igualdade consiste em se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem”*.

O constituinte, assim, permitiu que na esfera tributária fossem criados mecanismos que permitissem à Administração Pública tributar de forma desigual aqueles que estivessem em situação, eminentemente econômica, assimétrica.

Entendimento semelhante externa a professora Regina Helena Costa (2009, p. 56): *“Em sendo assim, tal diretriz impacta intensamente o âmbito tributário, porquanto o legislador e o aplicador da lei hão de atentar às diferenças entre os sujeitos, procedendo às necessárias discriminações na modulação das exigências fiscais”*.

3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição:

§ 1º - Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

Inicialmente, conclui-se, a partir do texto constitucional, que este princípio está intimamente vinculado a uma única espécie de tributo: o imposto.

Tal princípio visa permitir à Administração Pública uma imposição tributária diferenciada para cada contribuinte, buscando-se na esfera tributária a efetivação da função social do tributo e da justiça social.

Roque Antonio Carrazza (2007, p. 87) possui o seguinte entendimento sobre este princípio:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, **é justo e jurídico que quem em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente mais imposto do que quem tem pouco**. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. **As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.** (grifos nossos)

O professor Eduardo Sabbag (2009, p. 109) entende que a busca desta justiça avoca a noção de ‘equidade’ na área tributária, sendo que esta equidade teria duas dimensões:

A Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento igual para os iguais”;

A Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do “tratamento desigual para os desiguais”.

Já Luciano Amaro (2006, p. 136) ao comentar o princípio da isonomia, brilhantemente entrelaçou os dois princípios acima expostos: *“Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir”*.

Assim, na busca da justiça social de um Estado ideal e socialmente justo, à administração pública permitiu-se a adoção de medidas tributárias que pudessem distinguir os contribuintes conforme sua capacidade econômica, podendo-se impor aos com melhores condições financeiras, ou que demonstrem maiores sinais de riqueza, uma carga tributária mais elevada.

Ao Estado, então, coube disciplinar as medidas necessárias para a aplicação do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva, surgindo, assim, alguns chamados ‘sub-princípios’.

Dentre estes, destacamos dois para o presente objetivo: o da seletividade e o da progressividade das alíquotas.

3.2.1 Subprincípio da seletividade

Alexandre Mazza (2009, p. 84) ao falar sobre a seletividade, assim a define:

O princípio da seletividade impõe ao legislador infraconstitucional o dever de **dosar as alíquotas do ICMS e do IPI** em função da **essencialidade do produto**, isto é, os bens de maior importância social (alimentos, vestuário, produtos de limpeza e higiene etc.) sujeitar-se-ão a carga tributária menos onerosa (alíquotas menores para o ICMS e IPI) do que a incidente sobre produtos considerados não-essenciais. (grifos nossos)

Para Zelmo Denari (2008, p. 67) seletividade seria: “... *princípio que visa assegurar avançada técnica fiscal de incidência tributária, permitindo à administração aplicar alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos*”. (grifo nosso)

O professor Eduardo Sabbag (2009, p. 139 e 140) entende que a seletividade concretiza o Princípio da Capacidade Contributiva em determinados tributos, discorrendo ainda:

... a seletividade, prestigiando a *utilidade social* do bem e informando, basicamente, dois impostos o ICMS (o art. 155, § 2º, III, CF) e o IPI (o art. 153, § 3º, I, CF) -, mostra-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta da *superfluidade* do bem (*maior* alíquota – bem *mais* desimportante) ou, em outras palavras, na razão inversa da **essencialidade** (ou imprescindibilidade) do bem (*maior* alíquota – bem *menos* essencial).

Assim, podemos concluir que este sub-princípio busca no grau de essencialidade de determinado produto/bem para o ser humano, a alíquota a ser aplicada. Quanto mais essencial o bem para a vida, menor a alíquota. Inversamente, quanto mais supérfluo o bem, maior a alíquota a ser aplicada.

3.2.2 Subprincípio da progressividade das alíquotas

Eduardo Sabbag (2009, p. 122) ao comentar sobre a progressividade das alíquotas, assim dispõe:

O princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que **aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores**, de forma que **o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis**.

...

A progressividade traduz-se em **técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo** do gravame. (grifos nossos)

José Cretella Júnior (1999, p.29) faz a seguinte consideração:

O *imposto* pode ainda ser *graduado*, levando o legislador, em conta, a capacidade econômica do contribuinte, denominando-se, nesse caso, *imposto progressivo*, definido como aquele em que **a alíquota é fixada em percentuais variáveis e crescentes, conforme a faixa ou elevação de valor da matéria tributável**. (grifo nosso)

Assim, este chamado sub-princípio, determina que o legislador infraconstitucional ao regulamentar os tributos de sua esfera de competência, deveria considerar as características econômicas particulares de cada indivíduo. Impondo àqueles que demonstrarem uma capacidade econômica mais favorecida um maior ônus tributário, com a aplicação de uma alíquota maior.

4 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

Todo ramo da ciência, para um melhor estudo de seus componentes, utiliza-se do procedimento de classificação. Classificar, segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 480) é: “*Determinar (as categorias em que se divide e subdivide um conjunto)*”.

Assim, a ciência do direito, em matéria tributária, distingue seus impostos conforme elementos característicos de cada espécie. São várias as classificações propostas pela doutrina: diretos e indiretos; pessoais e reais; fiscais e extrafiscais; progressivo; federais, estaduais e municipais; dentre outras.

4.1 Impostos Reais e Pessoais

Estudando o § 1º do artigo 145 da Constituição, a ciência do direito classificou os impostos como Reais ou Pessoais.

Marcelo Alexandrino (2008, p. 25), considera:

Imposto pessoal é aquele que, ao atingir determinado indicador econômico do contribuinte, o faz levando em conta suas condições pessoais.

Imposto real é o que, objetivamente, incide sobre determinado bem, receita ou operação do contribuinte, abstraindo de sua condição pessoal.

O professor Eduardo Sabbag (2009, p. 363) propõe a seguinte definição:

Os **impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte**, ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo, Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivos (exemplo: imposto sobre a renda)

Já os **impostos reais**, também intitulados ‘impostos de natureza real’, são aqueles que **levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa (res, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte** (exemplo: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais.” (grifos nossos)

José Cretella Júnior (1999, p.28) define o imposto pessoal como: “*Imposto pessoal, ou subjetivo, é o que atinge as rendas ou os bens do contribuinte, ou uma parte destes, mas na medida em que se refiram a uma dada pessoa, levando-se em conta suas condições*”. (grifo nosso)

Assim, podemos concluir que pessoal é o imposto que analisa as condições particulares do indivíduo a quem a obrigação é imposta; considerando principalmente a 'riqueza' material de cada um. Já o imposto real é aquele tipo de imposto que desconsidera a condição pessoal do contribuinte, seu patrimônio e sua capacidade de contribuir, considerando apenas o bem, a coisa, objeto da imposição tributária.

4.2 Impostos Direito e Indiretos

Sobre esta classificação Eduardo Sabbag (2009, p. 362 e 363) faz a seguinte distinção:

O imposto *direto* é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.) Por outro lado, o imposto *indireto* é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o *contribuinte de fato*, não se onerando o *contribuinte de direito* (exemplos: ICMS e IPI).

Para a professora Regina Helena Costa (2009, p. 113) a distinção seria:

Assim, **imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal**, como ocorre no Imposto sobre a Renda, por exemplo. Já o **imposto indireto é aquele no qual se observa o fenômeno da repercussão tributária** ou *translação econômica do tributo*, segundo o qual o **contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final.** (grifos nossos)

Podemos então concluir que direto é aquele tipo de imposto que deve ser recolhido pelo contribuinte de fato, que também é o contribuinte de direito da obrigação tributária.

Já no indireto temos as figuras do contribuinte de direito e o de fato. O contribuinte de direito é o responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos, normalmente o comerciante ou o industrial. Já o contribuinte de fato seria o consumidor final, sobre quem recairia todo o ônus financeiro do imposto.

5 OS IMPOSTOS ESTADUAIS

A Constituição em seu artigo 155, determinou que os Estados e o Distrito Federal teriam competência legislativa plena para instituir três tipos de impostos incidentes sobre:

1. a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD, ITCD, ITD ou ICD) – inciso I;
2. as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) – inciso II;
3. a propriedade de veículos automotores (IPVA) – inciso III.

No § 3º do artigo 34 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) a Constituição autorizou todos os entes da Federação a editarem leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional que se inaugurava.

Seguindo a classificação acima exposta, de forma majoritária tanto doutrina quanto jurisprudência classificam o ITCMD como imposto direto e real; o ICMS como imposto indireto e real e o IPVA como direto e real.

6 O ITCMD NO ESTADO DE SÃO PAULO

O Governo do Estado de São Paulo, observando a competência conferida a ele pela Constituição Federal, promulgou, em 28/12/2000, a Lei 10.705/2000 instituindo o imposto transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), com vigência a partir de 1º de janeiro de 2001 (dois mil e um).

Sendo que, somente, em 06 (seis) de fevereiro de 2003 (dois mil e três), a Secretaria da Fazenda, ao editar da Portaria CAT (Coordenador da Administração Tributária) número 15/2003, regulamentou os procedimentos administrativos a serem adotados para a correta declaração, apuração e recolhimento do imposto.

6.1 Breve Histórico

Cabe aqui observar que ao instituir o ITCMD no âmbito estadual o Governo de São Paulo revogou a Lei 9.591/1966 que regulamentava outro imposto estadual chamado ITBI² (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) que incidia nas transmissões de bens imóveis, entre estas a *mortis causa*.

Assim a nova Lei criou um novo fato gerador, a doação *inter vivos*, e ampliou o seu leque de incidência na *causa mortis*, abarcando também os bens móveis e outros direitos (como, por exemplo, créditos).

Em dezembro de 2001 (dois mil e um) a redação original da lei paulista de ITCMD foi alterada pela Lei 10.992/2001. Esta, ao alterar a redação original dos artigos 6º (hipóteses de isenção) e 16 (alíquota), criou uma hipótese de supra legalidade destes artigos alterados, pois para os fatos geradores do imposto ocorridos no ano de 2001 (dois mil e um) deve-se adotar a redação original dos artigos alterados. O que ocasionou muita confusão entre os aplicadores do direito, desde magistrados até os próprios contribuintes.

² O inciso II do artigo 156 da Constituição Federal de 1988 atribuiu aos Municípios a competência para instituir o ITBI (Imposto sobre Transmissão *inter vivos* por ato oneroso de Bens Imóveis).

6.2 Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (UFESP)

A unidade fiscal do Estado de São Paulo (UFESP) foi instituída em 1º de março de 1989 pelo artigo 113 da Lei 6.374/1989 (Lei do ICMS), sendo que sua eficácia retroagiu a 1º de janeiro daquele mesmo ano.

A UFESP foi criada em um momento econômico bastante conturbado da sociedade brasileira, em que a inflação passava de 50% (cinquenta pontos percentuais) ao mês e com sucessivas trocas de denominação da moeda nacional. Assim, o Estado de São Paulo decidiu instituir uma unidade fiscal, com previsão inicial de atualização diária, com o objetivo uniformizar sua legislação, prevenindo-se das mazelas da inflação ao criar um indexador para toda sua agenda tributária.

No ano de 2011 o valor da UFESP é de R\$ 17,45 (dezesete reais e quarenta e cinco centavos), tendo sido corrigida anualmente desde o ano de 1997 (mil, novecentos e noventa e sete) segundo a variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor (IPC).

6.3 Sujeito Ativo

O artigo 119 do CTN define sujeito ativo da obrigação tributária como: *“... é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”*.

Para Luciano Amaro (2006, p.291) sujeito ativo é *“o titular do direito de exigir o cumprimento da obrigação”*. Eduardo Sabbag (2009, p. 620) entende que sujeito ativo seria: *“lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos”*.

Com a competência concedida pela Carta Magna, o Estado de São Paulo, pessoa jurídica de direito público, ao promulgar a Lei 10.705/200 tornou-se o sujeito ativo da obrigação, apesar de não estar expressamente previsto nesta lei.

6.4 Sujeito Passivo

No 'caput' do artigo 121, o CTN define sujeito passivo da obrigação tributária principal como: “... *é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”.

Já no parágrafo único deste mesmo artigo o CTN distingue contribuinte de responsável, dando a seguinte definição:

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
 I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
 II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

Para Luciano Amaro (2006, p.297): “*Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação*”.

Regina Helena Costa (2009, p. 190) assim dispõe:

Sujeito passivo tributário é, assim, a pessoa, física ou jurídica, que detém aptidão para figurar no pólo passivo de relação jurídica dessa natureza, em qualquer das suas modalidades. Em sentido amplo, **é aquele a quem incumbe o cumprimento da prestação de natureza fiscal**, seja o pagamento de tributo, seja um comportamento positivo ou negativo, estatuído no interesse da arrecadação tributária. Ainda, qualifica-se como sujeito passivo tributário aquele a quem, na relação jurídica sancionatória, foi imposta a penalidade.

Assim, pode-se concluir que sujeito passivo é aquele a quem a legislação tributária impõe a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido ou o cumprimento de obrigações acessórias.

6.4.1 Contribuinte

Eduardo Sabbag (2009, p. 624) denomina o contribuinte como sendo o sujeito passivo direto, apresentando a definição: “*aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador*”.

Para Luciano Amaro (2006, p.299):

O contribuinte, numa noção não rigorosamente técnica, pode ser identificado como a **pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal**. Essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador

muitas vezes não corresponde a um **ato** do contribuinte, mas sim a uma **situação** na qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte.

A lei paulista do ITCMD, em seu artigo 7º relacionou os contribuintes do imposto: o herdeiro, o legatário, o fiduciário, o donatário e o cessionário.

6.4.2 Responsável

Luciano Amaro (2006, p. 303) denomina o responsável com sujeito passivo indireto, definindo: “*Sujeito passivo indireto ... é um terceiro que (“de direito” e não “de fato”) é eleito como devedor da obrigação tributária*”.

Eduardo Sabbag (2009, p. 625) também classifica o responsável com sujeito passivo indireto: “*a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador*”.

Regina Helena Costa (2009, p. 191) identifica o responsável como: “*um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mas o eleito pela lei para responder pelo pagamento do tributo*”.

A Lei 10.705/2000, em seu artigo 8º selecionou algumas pessoas que, por terem alguma relação com a obrigação tributária, ficam também solidariamente responsáveis pela correta apuração e/ou recolhimento do imposto.

6.5 Hipóteses de Incidência – Fato Gerador

Zelmo Denari (2008, p. 167) assim pondera sobre incidência:

Ao instituir o tributo, **o legislador deve selecionar todos os fatos ou acontecimentos da vida econômica preordenados a gerar a obrigação tributária**. Esse é o momento da descrição do fato gerador, abstratamente previsto na lei, e da demarcação da área de incidência do tributo. A lei, e somente ela, há de assinalar os lineamentos da incidência tributária.

...

Incidência, portanto – de *incidere*, cair sobre – **deve ser entendida como persecução tributária**. (grifos nossos)

Eduardo Sabbag (2009, p. 613 e 614) assim dispõe acerca de incidência e fato gerador de uma obrigação tributária:

A hipótese de **incidência tributária representa o momento abstrato**, previsto em lei, **hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária**. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

...
 O **fato gerador** ou “fato imponível”, nas palavras de Geraldo Ataliba, é a **materialização da hipótese de incidência**, representando **o momento concreto de sua realização**, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede. (grifos nossos)

Milton Delgado Soares (2006, p. 38) assim considera o fato gerador do ITCMD:

O Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e por doação de **quaisquer bens e direitos** tem por fato gerador a **transmissão gratuita de patrimônio**, ocorra **esta em virtude da morte de seu antigo proprietário ou possuidor** (pois é plenamente possível a transmissão de direitos), **ou através de atos gratuitos *inter vivos* (contrato de doação)**. (grifos nossos)

Da definição de Milton Delgado Soares, destacam-se as principais características do imposto: os eventos possíveis para caracterizar o fato gerador do imposto (*causa mortis* e doação); a gratuidade e a incidência sobre qualquer tipo de bem (móvel ou imóvel) ou de direito (crédito, direito societário, etc.).

Assim, a lei paulista do ITCMD, em seu artigo 2º definiu as duas hipóteses possíveis de incidência do imposto: o evento *causa mortis* e o evento doação entre vivos.

O § 1º do artigo 3º da Lei paulista, seguindo orientação expressa do inciso I do § 1º do artigo 155 da Constituição e do artigo 41 do CTN, determinou que o imposto, em questão, seria devido ao Estado ou Distrito Federal onde o imóvel estivesse localizado.

Com relação aos bens móveis, a Lei 10.705/2000 no § 2º do artigo 3º, seguindo orientação do inciso II do § 1º do artigo 155 da Carta Magna, estabeleceu que o imposto é devido ao Estado de São Paulo nos procedimentos de inventário ou arrolamento processados em território paulista, ou ainda na hipótese do doador ser domiciliado neste Estado.

Basicamente o imposto seria devido ao Estado de São Paulo nas hipóteses de:

- *causa mortis*: imóvel localizado neste Estado e inventário ou arrolamento processados em território paulista;

- doação: imóvel localizado neste Estado e doador domiciliado no Estado de São Paulo.

6.5.1 Fato gerador – aspecto temporal

A lei paulista não definiu o aspecto temporal da incidência do imposto. Apenas determinou, no ‘caput’ do artigo 15, que a base de cálculo do imposto, em ambos os eventos, deveria ser considerada aquela da data da abertura da sucessão ou do contrato de doação.

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes (2005, p. 79), falando sobre o aspecto temporal na hipótese do evento *causa mortis*, indica:

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis*, importante é o estudo do momento da *abertura da sucessão*. A importância está diretamente relacionada ao fato morte, por ser ele o *evento* – base de incidência da regra.

Portanto, temos que a **abertura da sucessão é o ponto de partida de todo o fenômeno hereditário**. É começar o fato sucessório. **O elemento essencial de toda a disciplina jurídica da transmissão por morte é o próprio fato da sucessão**, ... (grifos nossos)

Já Milton Delgado Soares (2006, p. 42 e 44) esboça o seguinte entendimento:

... **o momento da ocorrência do fato gerador** da obrigação tributária do imposto *causa mortis* **é o momento da morte**, uma vez que é neste momento que se opera a abertura da sucessão, quando efetivamente ocorre a transmissão de todos os bens e direitos do *de cuius* para seus herdeiros.

...

... **o fato gerador do imposto de doação de bens imóveis ocorrerá com o registro do título translativo** (registro do contrato) e **dos bens móveis com a efetivação da tradição**, ... (grifos nossos)

Assim, para o evento doação adota-se como data do fato gerador do imposto o registro do título translativo do bem imóvel ou a tradição do bem móvel. Já para o evento *causa mortis* adota-se a data do falecimento de um indivíduo como a do fato gerador.

6.6 Isenção

Isentar, segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 1135) possui o significado de “*dispensar, desobrigar, eximir,...*”

Distinguindo imunidade de isenção, Milton Delgado Soares (2006, p. 91) propõe: “... a imunidade seria qualquer não-incidência constitucionalmente prevista, enquanto a isenção seria a dispensa do pagamento de um tributo prevista na lei, ou seja, um verdadeiro ‘favor legal’”.

Na isenção, temos o fato gerador da obrigação tributária. Entretanto, o legislador ordinário, por questões sociais ou políticas, decidiu desobrigar o contribuinte do recolhimento do tributo, concedendo-lhe uma benesse. Em clara tentativa de aplicar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O legislador paulista, inseriu no artigo 6º as possibilidades de isenção. Sendo que no inciso I discriminou as possibilidades no caso do evento *causa mortis* e no inciso II as do evento doação.

6.6.1 Isenção - doação

Observa-se que no caso da doação, as possibilidades de isenção, apesar das alterações promovidas pela Lei 10.992/2001, continuam as mesmas da redação original, a saber:

- a) doação cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs → em 2011 (dois mil e onze) o equivalente a R\$43.625,00 (quarenta e três mil, seiscientos e vinte e cinco reais);
- b) de bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular e
- c) de bem imóvel doado por particular para o Poder Público.

A alínea a acima exposta deve ser interpretada conjuntamente com o disposto no § 3º do artigo 9º da Lei 10.705/2000: “§ 3º - Na hipótese de sucessivas doações entre os mesmos doador e donatário, **serão consideradas todas as transmissões realizadas a esse título, dentro de cada ano civil**” (grifo nosso).

Ou seja, dentro do ano civil, 1º de janeiro a 31 (trinta e um) de dezembro do mesmo ano, a(s) doação(ões) entre os mesmos doador e donatário serão somadas para se aferir se elas poderiam abrigar-se no benefício da isenção.

Caso a soma não ultrapasse 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, todas as doações serão consideradas isentas naquele ano.

Entretanto, caso a soma ultrapasse o valor acima, todas as doações serão consideradas fatos geradores do imposto, devendo-se calcular o imposto para cada doação, devendo-se considerar o fato gerador ocorrido à época de cada doação.

Exemplificando um caso de várias doações, mas que recairia na isenção:

- “A” realiza as seguintes doações em favor de “B”:
- em 01/fevereiro/2011 – R\$10.000,00 (dez mil reais);
- em 01/março/2011 – R\$5.000,00 (cinco mil reais);
- em 01/junho/2011 – R\$15.000,00 (quinze mil reais);
- em 01/agosto/2011 – R\$13.620,00 (treze mil, seiscentos e vinte reais);

Somando as doações no ano de 2011 (dois mil e onze), chega-se ao total de R\$43.620,00 (quarenta e três mil, seiscentos e vinte reais). Valor este abaixo do limite de 2.500 (duas mil e quinhentas UFESPs). Assim todas as doações seriam isentas.

Exemplificando um caso um caso de várias doações, em que não haveria a isenção:

- “A” realiza as seguintes doações em favor de “B”:
- em 01/fevereiro/2011 – R\$10.000,00 (dez mil reais);
- em 01/março/2011 – R\$5.000,00 (cinco mil reais);
- em 01/junho/2011 – R\$15.000,00 (quinze mil reais);
- em 01/agosto/2011 – R\$13.000,00 (treze mil reais);
- em 01/setembro/2011 – R\$7.000,00 (sete mil reais).

Somando as doações no ano de 2011 (dois mil e onze), chega-se ao total de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais). Valor este acima do limite de 2.500 (duas

mil e quinhentas) UFESPs. Assim todas as doações seriam tributadas, ocorrendo um fato gerador do imposto para cada doação.

6.6.2 Isenção – *causa mortis*

No projeto de lei original, projeto 605/2000, de iniciativa do Governador Mário Covas, o artigo 6º possuía a seguinte redação:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão "causa mortis":

- a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;
- b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido;
- c) de bem móvel de pequeno valor e aparelho de uso doméstico, inclusive ferramenta equipamento agrícola, roupa e demais utensílios que guarneçam as residências familiares referidas nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs;

Na exposição de motivos para as isenções então propostas, o Secretário da Fazenda Yoshiaki Nakano destacou:

Os artigos 5º e 6º, de seu turno, definem as hipóteses de não-incidência e isenção, cumprindo-me destacar que a **isenção que beneficia a transmissão “causa mortis” de imóvel de pequeno valor, em que o beneficiário da herança resida, está prevista no artigo 166 da Constituição do Estado de São Paulo**, que, assim, fica regulamentado. (grifo nosso)

O artigo 166 da Constituição do Estado de São Paulo assim dispõe:

Artigo 166 - Lei de iniciativa do Poder Executivo **isentará do imposto as transmissões “causa mortis” de imóvel de pequeno valor, utilizado como residência do beneficiário da herança.**

Parágrafo único - A lei a que se refere o “caput” deste artigo estabelecerá as bases do valor referido, de conformidade com os índices oficiais fixados pelo Governo Federal. (grifo nosso)

Assim, o artigo 6º visava estabelecer neste imposto possibilidades de aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, em perfeita sintonia, também, com o disposto na Constituição do Estado.

Durante o processo legislativo, o projeto 605/2000 recebeu inúmeras emendas, sendo que várias destas solicitavam mudanças nas possibilidades de isenção e nos valores utilizados como parâmetros.

Após o parecer da Comissão de Constituição e Justiça e da Comissão de Finanças e Orçamento da Assembléia Legislativa, o deputado Sidney Beraldo, da Comissão de Redação, propôs algumas alterações no projeto de lei original. Sendo esta síntese posteriormente aprovada pela Assembléia Legislativa, dando origem à Lei 10.705/2000, em sua redação original.

Dentre as alterações propostas pelo deputado, destaca-se aquela que unificou as alíneas *a* e *c*, do inciso I do artigo 6º do projeto de lei, isentando o patrimônio do *de cuius* que não alcançasse 7.500 (sete mil e quinhentas) UFESPs.

Assim, para o evento *causa mortis* a redação original da Lei 10.705/2000, e que ainda é válida para os fatos geradores (óbitos) ocorridos no ano de 2001 (dois mil e um), determinava no inciso I do artigo 6º:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão "*causa mortis*":

- a) do **patrimônio total do espólio**, cujo valor **não ultrapassar 7.500 (sete mil e quinhentas) UFESPs**;
- b) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;
- c) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verba e prestação de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular; (grifos nossos)

No ano de 2001 (dois mil e um) o valor da UFESP era de R\$ 9,83 (nove reais e oitenta e três centavos). Assim, se o patrimônio total do falecido não alcançasse o valor de R\$ 73.725,00 (setenta e três mil, setecentos e vinte e cinco reais) ele estaria isento.

Entretanto, se este valor total ultrapassasse apenas R\$0,01 (um centavo), o patrimônio seria integralmente tributado. Demonstrando uma grande injustiça e um grave atentado aos postulados da isonomia e da capacidade contributiva, pois a diferença de apenas R\$0,01 (um centavo), seria o suficiente para impedir o contribuinte de usufruir de um benefício fiscal.

Após a alteração promovida pela Lei 10.992/2001, portanto, para os fatos geradores (óbitos) ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002 (dois mil e dois), as hipóteses de isenção são:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão "causa mortis":

a) de **imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000** (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - **UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;**

b) **de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido;**

c) de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 (mil e quinhentas) UFESPs;

d) **de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESPs;**

e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular;

f) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor; (grifos nossos)

6.6.2.1 Isenção – *causa mortis* – alínea a

A alínea a determina que é isento o imóvel, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassasse 5.000 (cinco mil) UFESPs, sendo que no ano de 2011 (dois mil e onze) este valor é de R\$87.250,00 (oitenta e sete mil e duzentos e cinquenta reais).

Entretanto estipulou, também, requisitos subjetivos para concessão da isenção: a de que os familiares beneficiados nele residam e não possuam outro imóvel.

Assim depara-se com alguns questionamentos para aplicação desta isenção:

- para se determinar o valor do imóvel, deve-se considerar o valor total do bem ou apenas a parte transmitida?
- todos os familiares devem residir no imóvel e todos não podem possuir outro imóvel?

Para responder ao primeiro questionamento, a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda, após ser provocada por contribuinte paulista, publicou a Resposta à consulta tributária nº 555/2009 com o seguinte teor: “*ITCMD – Transmissão "causa mortis" – Isenção prevista no artigo 6º, inciso I, alínea a da Lei 10705/2000, alterada pela Lei 10922/2001 - Para efeito da aplicação da isenção **deve ser considerado o valor integral do imóvel e não apenas a parcela transmitida***”. (grifo nosso)

Entendimento semelhante evidencia-se na decisão da Apelação 994050188300-SP, julgada em 22 de novembro de 2010 pela 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo:

Tribunal de Justiça de São Paulo
 Processo: APL 994050188300 SP
 Relator(a): Torres de Carvalho
 Julgamento: 22/11/2010
 Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público
 Publicação: 08/12/2010

ITCMD.

Isenção. LE nº 10.705/00. Art. 6º, I, “b”. Valor total do imóvel superior a 2.500 UFESP. Valor da fração ideal arrolada inferior a 2.500 UFESP. Isenção. Valor do imóvel A LE nº 10.705/00 isenta do ITCMD a transmissão causa mortis de imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESP, desde que seja o único transmitido; **a lei considera o valor do imóvel, não da parte transmitida**, e não pode o juiz ampliar a hipótese legal. A sentença está correta.

- Segurança denegada. Recurso do impetrante desprovido.
 (grifo nosso)

Com relação ao segundo questionamento, a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda, após ser provocada por contribuinte paulista, publicou a Resposta à consulta tributária nº 697/2002, e em seu item 10, esclareceu:

10. A lei estabelece, portanto, requisitos relativos ao imóvel e relativos aos beneficiários para que a transmissão seja considerada isenta. Sobre esses requisitos, cabem as seguintes considerações:

- a) o limite de 5.000 UFESPs estabelecido refere-se ao valor integral do imóvel;
- b) **somente o imóvel próprio que é utilizado para a residência da entidade familiar pode gozar da isenção;**
- c) cumpridos os requisitos acima, para se aferir se a transmissão é isenta ou tributada **deve ser analisada a situação individual de cada herdeiro: a transmissão é isenta para os que residirem no imóvel e é tributada normalmente para aqueles que nele não residirem;**
- d) finalmente **é necessário, ainda, que os herdeiros que residam no imóvel em questão não sejam proprietários ou possuidores de outro imóvel ou de parte ideal de outro imóvel;** (grifos nossos)

Assim, pode-se conceder a isenção para aquele herdeiro/legatário que resida no imóvel transmitido, desde que este não possua outro imóvel. Tributando-se apenas a parcela daquele que ali não residir ou que possua outro imóvel.

Exemplificando, supõe-se um imóvel avaliado em exatos 5.000 (cinco mil) UFESPs. Sendo proprietários um casal com dois filhos, sendo que apenas um destes residam com o casal. O imóvel foi adquirido na constância do casamento, não era particular.

Se um dos cônjuges vier a falecer têm-se a seguinte situação:

- 50% (cinquenta por cento) do imóvel é do cônjuge sobrevivente;
- 50% (cinquenta por cento) do imóvel deve ser repartido com os filhos, ou seja, 25% (vinte e cinco por cento) do imóvel para cada herdeiro;
- o filho que morava com o casal é isento do recolhimento de sua parcela do imposto;
- o que não residia, deve recolher o imposto sobre os 25% (vinte e cinco por cento) do patrimônio que recebeu.

6.6.2.2 Isenção – *causa mortis* – alínea b

A alínea b determina que é isento o imóvel, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassasse 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, R\$43.625,00 (quarenta e três mil e seiscentos e vinte e cinco reais) para o corrente ano.

Estipulou apenas mais um requisito objetivo: o de que o de que o imóvel objeto da tributação fosse o único transmitido.

Neste caso, considerando a Resposta à consulta tributária nº 555/2009 e a Apelação APL 994050188300-SP acima expostas, avalia-se o imóvel em sua totalidade e não apenas a fração transmitida.

6.6.2.3 Isenção – *causa mortis* – alínea d

A alínea d determina que são isentos os depósitos bancários ou aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassasse 1.000 (mil) UFESPs, R\$17.450,00 (dezesete mil e quatrocentos e cinqüenta reais) para o corrente ano. Entretanto se a soma ultrapassar este valor, mesmo sendo por apenas R\$0,01 (um centavo), a totalidade dos depósitos e aplicações seria tributada.

O imposto incide apenas sobre o patrimônio do *de cuius*. Assim, considerando-se a possibilidade de contas conjuntas, deve-se verificar, na medida do possível, o percentual a ser atribuído como patrimônio tributável. Presumindo-se participação igualitária entre os correntistas.

6.7 Alíquota

Para Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 98), alíquota é: “*Percentual com que determinado tributo incide sobre o valor da coisa tributada*”.

O constituinte, ao permitir que os Estados e o Distrito Federal instituíssem o imposto transmissão *causa mortis* e doação, determinou que as alíquotas máximas do mesmo fossem fixadas pelo Senado Federal (artigo 155, § 1º, IV da CF).

Assim, o Senado Federal, em 05/05/1991, publicou a resolução nº 9/1992, determinando que a partir de 01/01/1992 a alíquota máxima do imposto seria de oito por cento (artigo 1º da RSF 9/1992).

No artigo 2º da mesma resolução, o Senado criou uma polêmica ao determinar que: “***As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal***”. (grifos nossos)

Inicialmente observa-se que este artigo autorizou a progressividade das alíquotas apenas para o evento *causa mortis*, omitindo-se em relação ao evento doação.

Nesta questão doutrina e jurisprudência dividiram-se, adotando dois posicionamentos:

1. o Senado estaria inovando ao permitir a progressividade das alíquotas, contrariando assim a autorização constitucional;
2. não haveria contradição com a Constituição, considerando-se que a progressividade das alíquotas estaria amparada pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

6.7.1 Progressividade inconstitucional

Os defensores deste entendimento argumentam que a Constituição apenas autorizou o Senado a determinar a alíquota máxima do imposto. Não poderia este inovar autorizando a progressividade das alíquotas em razão do quinhão recebido por cada herdeiro; sendo, portanto, o artigo 2º da RSF nº 9/1992 e qualquer lei infraconstitucional baseada nele inconstitucional.

Argumentam ainda que o ITCMD é um imposto real, incidindo sobre bens/direitos transmitidos; não avaliando aspectos pessoais do contribuinte, ou seja, sua capacidade contributiva, o que autorizaria a progressividade das alíquotas.

A súmula 656 do Supremo Tribunal Federal determina ser inconstitucional a lei que estabeleça alíquotas progressivas para o ITBI (imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis) com base no valor venal do imóvel.

Segundo o professor Eduardo Sabbag (2009, p. 120) há entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência que esta inconstitucionalidade também vedaria a progressividade do ITCMD.

Clayton Rafael Batista (2006, p. 46 e 47), assim resume este posicionamento:

O ITCMD, é importante lembrar, incide sobre bens e/ou direitos transmitidos. A sua hipótese de incidência (aspecto material) é a transmissão dos bens e/ou direitos, enquanto a base de cálculo é, no máximo, o respectivo valor venal.

Para a exigência do imposto, logo, não são considerados os aspectos pessoais do contribuinte, mas sim as características da coisa (bem e/ou direito) tributada. É portanto, imposto real. E, em se tratando de imposto real, o princípio da capacidade contributiva, conforme restou demonstrado, não é suficiente para autorizar a aplicação de alíquotas progressivas em função do valor da base de cálculo.

Enfim, no caso do ITCMD, a progressividade de alíquotas com base no valor do bem ou direito transmitido não é compatível com a Constituição Federal de 1988 considerando-se que não há, no texto constitucional,

qualquer preceito que autorize, explícita ou implicitamente, a imposição de progressividade nestes moldes.

Ao ser provocado a se pronunciar a respeito da possibilidade de progressividade no imposto, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul através de sua sétima câmara adotou o seguinte entendimento:

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul
 Processo: AGV 70044262889 RS
 Relator(a): Jorge Luís Dall'Agnol
 Julgamento: 24/08/2011
 Órgão Julgador: Sétima Câmara Cível
 Publicação: Diário da Justiça do dia 31/08/2011

Ementa

AGRAVO INTERNO. INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES - ITCD - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. AGRAVO INTERNO. INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES - ITCD - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. É vedada a progressividade da alíquota do ITCD, imposto de natureza real, aplicando-se a menor prevista - 1%-. Agravo interno desprovido.

Já a segunda câmara de direito público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina adotou o seguinte posicionamento:

Tribunal de Justiça de Santa Catarina
 Apelação Cível n. 2008.075862-4, da capital
 Apelante: Maria Alice Altemburg de Assis e outro
 Apelado: Estado de Santa Catarina
 Relator: Des. Newton Janke
 Julgamento: 19/07/2011
 Órgão Julgador: Segunda Câmara de Direito Público
 Publicação: Diário da Justiça do dia 09/08/2011

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ITCMD. ARTS. 145, § 1º, E 155, § 1º, INC. IV, AMBÓS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS MÁXIMAS PELO SENADO FEDERAL (RESOLUÇÃO Nº 9/1992). ART. 9º DA LEI ESTADUAL Nº 13.136/2004. IMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONSTITUCIONAL. DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO REAL E PESSOAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE. EXIGÊNCIA PELA ALÍQUOTA MÍNIMA. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. A progressividade dos impostos, quer sejam de natureza pessoal, quer sejam de natureza real, só é válida mediante expressa previsão constitucional.
2. É inconstitucional a legislação estadual, como a catarinense, que, embora respeitando a alíquota máxima fixada pelo Senado Federal, apura o ITCMD – Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação através de alíquotas progressivas.
3. Na repetição de tributos estaduais, a atualização monetária, após o trânsito em julgado, deve ser efetuada com o emprego da Taxa SELIC e, antes disso, pelo INPC.

Percebe-se que tanto o posicionamento doutrinário quanto o jurisprudencial, contrários à progressividade das alíquotas para o ITCMD, baseiam-se principalmente na classificação do imposto como de natureza real. Assim, seria inconstitucional a aplicação da progressividade, pois o imposto real não possuiria meios para individualizar seu sujeito passivo.

6.7.2 Progressividade das alíquotas e o princípio da capacidade contributiva

Milton Delgado Soares (2006, p. 141 e 142) defende que ao fixar apenas a alíquota máxima a ser aplicada, a Resolução do Senado 9/1992 abriu a possibilidade da aplicação imediata da progressividade. Afirma, ainda, ser desnecessária qualquer mudança no texto constitucional como a que foi feita com a Emenda Constitucional 29 ao alterar a redação original da Constituição sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano. O mesmo autor, na página 144 de sua obra, ainda questiona:

Tanto o imposto *causa mortis* quanto o imposto de renda refletem acréscimos patrimoniais. O primeiro, em decorrência de uma sucessão gratuita, e o segundo, na maioria das vezes, advindo do trabalho e esforço do contribuinte. Ora, no que concerne ao imposto de renda, nem se discute acerca da impossibilidade de instituição de alíquotas progressivas. **Qual a razão, então, de questionar a sua aplicação no imposto *causa mortis*, já que neste também reflete aumento patrimonial, porém, sem sacrifício do sucessor?** (grifo nosso)

Conclui, Milton Delgado Soares (2006, p. 147) pela plena possibilidade da aplicação da progressividade de alíquotas ao ITCMD, devendo-se apenas observar a conveniência e a oportunidade de tal aplicação:

..., a interpretação de que o ITCMD pode ser progressivo está em sintonia com os princípios constitucionais pátrios, ficando a adoção ou não de tal princípio subordinada ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador local.

A professora Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes (2005, p. 65) entende que o artigo 2º da RSF 9/1992 extrapolou o comando constitucional, padecendo então o artigo de inconstitucionalidade.

Entretanto, entende a professora Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes (2005, p. 66) que a progressividade estaria vinculada à aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade:

Quanto à progressividade dos impostos sobre transmissão o seu estabelecimento seria justificado para fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza, principalmente para os denominados impostos pessoais; entretanto, a competência para a sua instituição seria do ente tributante, detentor da competência constitucional tributária, jamais do Senado Federal.

Seguindo o entendimento acima exposto, a oitava câmara de direito cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais prolatou o seguinte acórdão:

Tribunal de Justiça de Minas Gerais
 Apelação Cível n. 1.0024.06.103949-1/001 – Comarca de Belo Horizonte
 Apelante: Estado de Minas Gerais
 Apelado: Patrícia Figueiro Eule Fernandes e outro
 Autoridade Coatora: Chefe Administração Fazendária I – Belo Horizonte
 Relator: Des. Edgard Penna Amorim
 Julgamento: 15/01/2009
 Órgão Julgador: Oitava Câmara de Direito Público
 Publicação: Diário da Justiça do dia 07/04/2009

EMENTA:

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCD - CARÁTER REAL - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS - LEI ESTADUAL N.º 14.941/2003 - ART. 145, § 1º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 - POSSIBILIDADE - GRADUAÇÃO SEGUNDO CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE.

1 - É legítima a progressividade do ITCD, não havendo inconstitucionalidade no art. 10 da Lei Estadual n.º 14.941/2003.

2 - A expressão "sempre que possível" contida no § 1º do art. 145 da Constituição da República de 1988 refere-se tão-somente ao caráter pessoal do imposto, sendo que o comando determina que os impostos, em geral, deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

3 - Em reexame necessário, reformar a sentença, prejudicado o recurso voluntário.

No mesmo sentido foi a decisão da primeira câmara de direito público do Tribunal de Justiça de Santa Catarina:

Tribunal de Justiça de Santa Catarina
 Apelação Cível em Mandado de Segurança n. 2010.034300-4 – da Capital
 Apelante: Juliana da Nova Stringhini e outro
 Apelado: Estado de Santa Catarina
 Relator: Des. Vanderlei Romer
 Julgamento: 11/03/2011
 Órgão Julgador: Primeira Câmara de Direito Público
 Publicação:

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E

DOAÇÕES, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. LEI ESTADUAL N. 13.136/2004. CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO DESPROVIDO.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, é aplicável a todos os impostos, e não apenas àqueles de natureza real (voto do Min. Eros Grau no RE n. 562.045/RS, Informativo n. 520 do Supremo Tribunal Federal). Logo, a progressividade de alíquotas em razão da base de cálculo do ITCMD, prevista no art. 9º da Lei Estadual n. 13.136/2004, não é inconstitucional, porque atende aos princípios da capacidade contributiva e da justiça social.

Deve-se destacar também neste sentido a sentença proferida, em 26/9/2008, na ação cível - Processo 023.08.008982-0 - proposta contra o Estado de Santa Catarina, pelo juiz Hélio do Valle Pereira:

É bem conhecido o debate a respeito da possibilidade de, mesmo na falta de regra constitucional expressa, aplicar alíquotas progressivas para os (impropriamente) chamados impostos reais. Ocioso que se reiterem os argumentos favoráveis a uma ou outra corrente.

O fato é que, na situação do imposto de transmissão *causa mortis* e de doação, cumpre destacar que **a própria Constituição, mesmo que não ocorra de forma explícita, abre espaço para a aplicação de alíquotas em progressão.**

Ora, se cabe ao Senado Federal fixar alíquotas máximas, é intuitivo que os Estados-membros e Distrito Federal possam arbitrá-las de maneira diferenciada, desde que não ultrapassem aquele percentual máximo. Seria inusitado que, possível a exigência de até 8% (Resolução 9/92, do Senado), as unidades federativas fixassem apenas um único montante – provavelmente o maior deles. Se esses entes políticos podem eleger até 8% é porque todas as demais frações estão também admitidas.

O imposto de transmissão, demais, é aquele que melhor permite aplicar os princípios da capacidade contributiva e da personalização, dos quais a progressividade é tão próxima. Permite, aliás, excelente política fiscal, tributando (de forma mais áspera ou mais amena) aqueles que, obtendo ganhos sem esforço, revelem superior ou menor riqueza. (grifos nossos)

Parte da doutrina e jurisprudência entendem que a progressividade das alíquotas estaria em perfeita sintonia com o princípio da capacidade contributiva, não podendo a classificação do imposto, se real ou pessoal, impedir a aplicação deste princípio constitucional tributário.

6.7.3 O posicionamento do STF

Apesar da edição da Súmula 696, o STF ainda não possui um entendimento pacificado sobre a progressividade de alíquotas para o ITCMD.

Segundo decisões já prolatadas pelas turmas, sendo o imposto classificado com real, ou seja, incidindo sobre o bem - objeto material da tributação - a progressividade seria proibida. Assim entendeu o Ministro Moreira Alves ao prolatar a seguinte decisão:

Supremo Tribunal Federal
 Processo: RE 233054 SP
 Relator(a): MOREIRA ALVES
 Julgamento: 06/02/1999
 Órgão Julgador: Primeira Turma
 Publicação: DJ 25-02-2000 PP-00076
 Parte(s): FABRAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
 LUIZ OCTÁVIO AUGUSTO REZENDE E OUTROS
 MUNICÍPIO DE OSASCO

EMENTA

- IPTU. Progressividade. Inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei 2.715/89 do Município de Osasco. - Esta Corte, ao julgar o RE 153.771, firmou o entendimento de que, em se tratando de imposto de natureza real como era o caso do IPTU, não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte para adotar a progressividade com relação a impostos dessa natureza. Tendo o imposto de transmissão de bens imóveis a **natureza de imposto real**, o acórdão recorrido, por não admitir que ele seja progressivo, não ofendeu o disposto no artigo 145, § 1º, da Constituição. Por isso, o mesmo Plenário, ao julgar o RE 228.735, declarou a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei n. 2.175/89 do Município de Osasco. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Entretanto, diante dos inúmeros recursos extraordinários que chegaram ao STF sobre o tema e considerando a repercussão geral da controvérsia, os ministros invocaram a aplicação do artigo 328 do Regulamento Interno do STF:

Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em cinco dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.

Este artigo, por sua vez remete ao artigo 543-B da Lei 5.869/1973 – Código de Processo Civil – CPC – que determina:

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo

Assim foi a decisão proferida pela Ministra Carmen Lúcia:

Supremo Tribunal Federal
 Processo: RE 547937 RS

Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA
 Julgamento: 30/05/2008
 Publicação: DJe-113 DIVULG 20/06/2008 PUBLIC 23/06/2008
 Parte(s): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
 PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)
 DEJANIRA MACHADO DE OLIVEIRA
 FABRÍCIO SOUZA DA CUNHA E OUTRO(A/S)

Decisão
 TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCD. PROGRESSIVIDADE. PENDÊNCIA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 562.045: IDENTIDADE DE MATÉRIA. RECURSO SOBRESTADO.

1. Discute-se, no caso, a possibilidade de fixação de alíquota progressiva para o imposto sobre transmissão causa mortis e doação, previsto no art. 18 da Lei estadual n. 8.821/1989.
2. **A matéria teve sua repercussão geral reconhecida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 562.045**, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski.
3. Pelo exposto, **determino o sobrestamento do presente feito**, na Secretaria do Tribunal, **até o julgamento daquele recurso extraordinário**. (grifos nossos)

O Recurso Extraordinário n. 562.045 que foi utilizado para reconhecimento da matéria como de Repercussão Geral tem como relator o Ministro Ricaro Lewandowski:

Supremo Tribunal Federal
 RE/562045 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO
 Procedência: Rio Grande do Sul
 Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski
 RECTE.(S) - ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
 PROC.(A/S)(ES) - PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
 RECDO.(A/S) - ESPÓLIO DE EMÍLIA LOPES DE LEON
 ADV.(A/S) - ANTONIO JOSÉ DIDONET

A decisão pelo pleno do STF atualmente possui um placar de 1 (um) voto desprovendo o recurso - o do relator Ministro Ricardo Lewandowski – e 6 (seis) votos provendo o recurso, os dos Ministros - Eros Grau, Menezes Direito, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa, Ayres Britto e Ellen Gracie.

O processo encontra-se com pedido de vista do Ministro Marco Aurélio. Entretanto, considerando-se posicionamentos anteriores do Ministro, vislumbra-se que este também se posicionará a favor da progressividade. Veja-se a seguinte decisão do ministro:

Supremo Tribunal Federal
 Processo: RE 542485 RS
 Relator: Min. MARCO AURÉLIO
 Julgamento: 05/06/2007
 Publicação: DJ 20/06/2007 PP-00103

Parte(s): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
 PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM E OUTRO(A/S)
 ELIANA CORONA SÓ GERALDO CORDEIRO JOBIM E OUTRO(A/S)
 EMENTA

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - PRECEDENTE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PROVIMENTO.

1. O acórdão recorrido, ao entender inconstitucional a fixação de alíquotas progressivas no imposto sobre transmissão causa mortis e doação, está em desarmonia com a interpretação desta Corte. Confirmam, a propósito, trecho do voto do ministro Carlos Velloso, ao relatar o Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP, decidido por unanimidade no Plenário desta Corte: Tem-se, portanto, a regra: enquanto na transmissão causa mortis, ou no imposto sucessorial, realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão inter vivos aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda. Naquela oportunidade, discorrendo sobre o princípio da capacidade contributiva, consignei: Leio o preceito para minha reflexão, para minha tranqüilidade maior quanto à conclusão a que vou chegar acerca do tema: Art. 145 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. A meu ver não temos, no teor do dispositivo, qualquer distinção, qualquer limitação quanto ao alcance do que nele se contém. O alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto.

2. Ante o precedente, conheço e dou provimento ao extraordinário para, reformando o acórdão de origem, assentar a constitucionalidade da progressividade do imposto sobre transmissão causa mortis e doação, prevista na norma legal estadual.

Assim, vislumbra-se que o acórdão prolatado será favorável à progressividade de alíquotas no imposto, abrindo precedente importante no órgão máximo do judiciário.

6.7.4 A progressividade do ITCMD no Estado de São Paulo

A redação atual do artigo 16 da Lei 10.705/2000 determina que a alíquota é única e de 4% (quatro por cento).

Exemplificando, supondo um patrimônio de R\$300.000,00 (trezentos mil reais), deve-se fazer o seguinte cálculo:

- sobre o valor de R\$300.000,00 (trezentos mil reais) aplica-se a alíquota de 4% (quatro por cento):
 - $300.000,00 \times 4\% = 300.000,00 \times 0,04 = 12.000,00$

- resultando num imposto a recolher no valor de **R\$12.000,00 (doze mil reais)**;

Entretanto, em sua redação original e que somente vigorou no ano de 2001 (dois mil e um) haviam duas alíquotas:

- 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e
- 4% (quatro por cento).

A aplicação destas alíquotas é semelhante àquela determinada para o Imposto Sobre a Renda (IR). O artigo 16 determinava que aplicar-se-ia as alíquotas de forma progressiva, utilizando-se como base o valor do patrimônio a ser transmitido. Assim, deve-se proceder ao cálculo da seguinte maneira:

- até 12.000 UFESPs, em 2001 (dois mil e um) o equivalente a R\$117.960,00 (cento e dezessete mil, novecentos e sessenta reais) aplica-se a primeira alíquota (2,5%) e
- acima deste valor aplica-se a segunda alíquota (4%).

Exemplificando, supondo o mesmo patrimônio de R\$300.000,00 (trezentos mil reais), deve-se fazer o seguinte cálculo:

1. sobre o valor de R\$117.960,00 (cento e dezessete mil, novecentos e sessenta reais) aplica-se a alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento):
 - $117.960,00 \times 2,5\% = 117.960,00 \times 0,025 = 2.949,00$
2. resultando num valor de R\$2.949,00 (dois mil novecentos e quarenta e nove reais);
3. sobre o excedente das 12.000 (doze mil) UFESPs deve-se aplicar a alíquota de 4% (quatro por cento)
 - $300.000,00 - 117.960,00 = 182.040,00$
 - $182.040,00 \times 4\% = 182.040,00 \times 0,04 = 7.281,60$
4. resultando num valor de R\$ 7.281,60 (sete mil, duzentos e oitenta e um reais e sessenta centavos);
5. soma-se as parcelas dos itens 2 e 4:
 - $R\$2.949,00 + R\$7.281,60 = R\$10.230,60$

6. resultando em um imposto a recolher no valor de **R\$10.230,60**
(dez mil, duzentos e trinta reais e sessenta centavos)

Nota-se a diferença do imposto a recolher quando da aplicação diferenciada das alíquotas.

O projeto De Lei nº 757/2001 de autoria do então governador do Estado, Sua Excelência Geraldo Alckmin, foi a semente da Lei 10.992/2001. Os argumentos do governador para a alteração das alíquotas foram:

A fim de **garantir reequilíbrio da receita**, como determina a Lei de Responsabilidade Fiscal, o projeto uniformiza a alíquota do imposto (4%), **também para remover as dificuldades que os contribuintes e até mesmo os operadores do Direito têm encontrado na aplicação das diferentes alíquotas atualmente praticadas.** (grifos nossos)

O argumento de reequilíbrio da receita é aceitável, pois como demonstrado acima, a uniformização da alíquota geraria uma maior receita.

Entretanto o argumento de “*remover dificuldades*” é um tanto simplório, senão dizer enganoso, considerando-se que este mesmo cálculo é aplicado de forma sistemática pela tributação do Imposto sobre a Renda.

6.7.5 A progressividade no ITCMD nos demais Estados e no Distrito Federal

A progressividade das alíquotas não encontrou amparo em muitas legislações estaduais.

No Distrito Federal e nos Estados do Amazonas, Espírito Santo, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Roraima e Sergipe a alíquota é única tanto para o evento doação e quanto para o *mortis causa*.

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão, Mato Grosso do Sul e Pernambuco adotaram duas alíquotas, uma para cada tipo de evento.

O Estado da Bahia e de Santa Catarina adotam uma tributação diferenciada, aplicando uma alíquota progressiva conforme a base de cálculo (parcela do patrimônio transmitida) e também conforme o parentesco entre sucessor e sucedido. Quanto maior o valor do patrimônio e quanto mais distante o parentesco, maior a alíquota a ser aplicada.

Ceará, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Rondônia e Tocantins aplicam uma progressividade conforme a parcela do patrimônio transmitido, utilizando-se de uma sistemática de cálculo semelhante àquela apresentada no item 6.7.4 e conforme a tributação aplicada ao Imposto sobre a Renda.

Para fatos geradores até 31/12/2009, o Estado do Rio Grande do Sul também se utiliza da progressividade. Entretanto a Lei 13.337/2009 alterou a redação da Lei gaúcha 8.821/1989 e estabeleceu alíquota única para a doação e para a transmissão “causa mortis”.

A alteração, proposta pelo então Governador do Estado, através do PL 355/2009 teve como justificativa:

Na proposição temos a fixação das alíquotas do imposto nas faixas intermediárias de 3% e 4%, respectivamente para as transmissões "inter vivos" e "causa mortis", **em razão de reiteradas decisões judiciais, contrárias à progressividade das alíquotas, determinando a aplicação da alíquota mínima em substituição às alíquotas variáveis de 1% a 8%** (como nos exemplos, Agravo de Instrumento nº 70015059629 - 7ª CC/TJRS e Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508 - TJRS), fundamentadas em que tal progressividade contrariaria a Constituição Federal, na medida em que esta só autorizaria a progressividade em relação a impostos de natureza pessoal. No caso dos de natureza real, a exemplo do ITCD, o constituinte, segundo esse entendimento, quando o quis, o previu expressamente, como no caso do art. 156, § 1º, I, em relação ao IPTU.
(grifo nosso)

Assim, diante de reiteradas decisões desfavoráveis à Fazenda Pública, o Poder Executivo gaúcho optou em adotar uma alíquota única para cada tipo de evento.

6.8 A Base de Cálculo

O artigo 38 do CTN, ao tratar do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, assim dispõe: “*A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos*”.

O CTN, tendo sido recepcionado como lei geral em matéria tributária, disciplinou apenas a transmissão de bens imóveis, não se podendo estender tal disciplina aos bens móveis previstos na lei do ITCMD.

Entretanto, no § 3º do artigo 34 do ADCT da Constituição repousa a autorização para os que entes da Federação pudessem editar as leis necessárias à instituição dos impostos de sua competência.

Assim, a lei paulista determina que para fins de isenção ou de apuração do imposto a recolher, entende-se o valor venal do bem como sendo o valor de mercado, não distinguindo imóvel de móvel:

Artigo 9º - A base de cálculo do imposto é o **valor venal do bem** ou direito transmitido, expresso em moeda nacional ou em UFESPs (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo).

§ 1º - **Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem** ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação.

...

§ 4º - Para a **apuração da base de cálculo poderá ser exigida a apresentação de declaração**, conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)

Deve-se então determinar o significado de valor venal e valor de mercado. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (2004, p. 2033) assim define:

Valor de mercado: Preço de um bem determinado pela interação da oferta e da procura.

Valor Venal: Valor estimado da venda de um imóvel.

Interação entre oferta e procura do preço de um determinado bem, considerando-se uma economia capitalista onde exista a livre concorrência, é o valor que dois indivíduos (vendedor e comprador) concordam em receber e pagar por este bem. Ou seja, seria o preço que o vendedor estaria disposto a receber e o comprador a pagar por um determinado bem para que ocorresse a transmissão de propriedade.

Assim, o contribuinte deve declarar o valor do bem transmitido, para que a Fazenda Pública verifique se o imposto é devido ou não, mas observando a definição de valor de mercado.

Entretanto, na hipótese da administração tributária discordar dos valores atribuídos aos diversos bens transmitidos, possibilita-se a esta o arbitramento da base de cálculo dos bens, facultando-se após, ao contribuinte, a impugnação de tais valores, conforme previsão do artigo 19 do Decreto 46.655/2002: *“Se a Fazenda não concordar com o valor declarado ou atribuído a bem ou direito do espólio, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da*

base de cálculo, para fins de lançamento e notificação do contribuinte, que poderá impugná-lo”

6.8.1 A base de cálculo para bens móveis

Considerando-se então que a base de cálculo deve ser o valor de mercado, deve-se então determinar como proceder a esta avaliação.

Avaliando-se sempre na data da transmissão como determina o § 1º do artigo 9º da Lei 10.705/2000, teríamos algumas possibilidades:

1. veículos: se totalmente quitados procede-se à avaliação através da tabela do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores do Estado de São Paulo, anualmente divulgada através de Resolução do Secretário da Fazenda, ou a Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE). Se, entretanto, objeto de alienação fiduciária ou algum outro tipo de financiamento pode-se avaliar pela soma das parcelas já pagas ou pela diferença entre o valor total do bem subtraindo-se deste as parcelas já pagas;
2. ações: pelo valor médio de venda no fechamento do pregão;
3. participação em pessoa jurídica: através do balanço patrimonial da pessoa jurídica, no item patrimônio líquido, temos uma possível demonstração de seu valor de mercado;
4. aplicações financeiras: pelo saldo credor;
5. créditos: pelo seu valor nominal;
6. outros tipos de bens móveis: pode-se solicitar uma avaliação de pessoa especializada no bem ou até mesmo pesquisas na rede mundial de computadores.

Estes procedimentos de avaliação não são e não podem ser considerados absolutos. Na medida do possível deve-se analisar o caso concreto, o real estado do bem. Sendo aceitas, desde que comprovadas por avaliação ou perícia, valores diferentes dos aqui exemplificados.

6.8.2 A base de cálculo para bens imóveis

Este é um ponto de grande controvérsia na aplicação da legislação tributária. Apesar da lei claramente determinar que o chamado valor venal é aquele que o imóvel alcançaria se fosse posto à venda, inúmeras são as manobras, as tentativas, para se evitar a tributação do imóvel pelo seu real valor de mercado.

Muitos contribuintes, valendo-se da nomenclatura “valor venal”, omitem-se quanto às considerações do artigo 9º da lei do ITCMD paulista e tentam recolher um valor de imposto menor do que o realmente devido.

6.8.2.1 A base de cálculo para bens imóveis urbanos

Para tanto, no caso de imóveis urbanos, utilizam-se de certidões normalmente expedidas pelos Municípios, onde há o valor venal do imóvel para fins de recolhimento do Imposto Predial Territorial Urbano e o do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Normalmente estes valores são diferentes, ou seja, o mesmo órgão municipal possui uma avaliação de valor venal para fins IPTU distinta do valor venal para fins de ITBI. Sendo este último valor normalmente maior.

Tendo as próprias prefeituras, aquelas a quem mais interessa o recolhimento dos impostos municipais, dois valores distintos para utilizar como base de cálculo, certamente uma das avaliações, senão ambas, não corresponde ao verdadeiro valor de mercado do imóvel.

Assim, para tentar diminuir os problemas de interpretação da lei, o poder executivo introduziu alterações no artigo 16 do Decreto 46.655/2002 que regulamenta o ITCMD paulista, ficando o mesmo com a seguinte redação:

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art. 13):

I - em se tratando de:

a) **urbano, não inferior ao fixado para o lançamento do** Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - **IPTU**;

...

Parágrafo único - **Poderá** ser adotado, em se tratando de imóvel: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 55.002, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

...

2 - **urbano, o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI divulgado ou utilizado pelo município**, vigente à data da ocorrência do fato gerador, nos termos da respectiva legislação, desde que não inferior ao valor referido na alínea “a” do inciso I, sem

prejuízo da instauração de procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo, se for o caso.
(grifos nossos)

Ou seja, o imóvel urbano não pode ser avaliado por valor inferior ao utilizado para fins de lançamento do IPTU e faculta-se a possibilidade de utilizar como base de cálculo aquela utilizada para fins de lançamento do ITBI.

Em caso de discordância de ambos os valores, tanto contribuinte quanto o fisco paulista poderiam arbitrar um valor mais próximo da realidade.

A questão é tão controvertida que nem o judiciário paulista chegou a uma conclusão. Alguns desembargadores entendem que as certidões expedidas pelas prefeituras podem ser utilizadas para apuração do imposto. Outros preconizam que tais certidões não demonstram o verdadeiro valor de mercado do bem, podendo apenas ser utilizadas como piso, como base para apuração da base de cálculo, devendo-se então proceder a alguma forma de avaliação.

Ilustra-se esta divergência com dois julgados do Tribunal de Justiça paulista favoráveis à utilização dos valores apurados pelos municípios:

Processo: AI 990103606752 SP

Relator: Fábio Quadros

Julgamento: 09/09/2010

Órgão Julgador: 2ª Turma Criminal

Publicação: 22/09/2010

Agravo de instrumento. Base de cálculo do ITCMD que é o valor venal do imóvel, da data da abertura da sucessão, devidamente atualizado. Inteligência dos arts. 38, do CTN e 9º, da Lei Estadual nº 10.705/2000. Impossível a utilização de atual valor de mercado. Afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Decisão acertada. Recurso desprovido.

Processo: APL 196814520108260053 SP 0019681-45.2010.8.26.0053

Relator: Danilo Panizza

Julgamento: 28/06/2011

Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público

Publicação: 19/07/2011

APELAÇÃO - ITCMD - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL - IPTU - POSSIBILIDADE.

Base de cálculo do Imposto de Transmissão causa mortis é o valor venal do imóvel, na data da abertura da sucessão, devidamente atualizado. Impossível a utilização de atual valor de mercado. Afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Sentença reformada. Recurso provido.

No primeiro acórdão o Desembargador Fábio Quadros assim decidiu:

O recurso não merece guarida.

Prevê o art. 38 do Código Tributário Nacional que:

"A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos."

Também o art. 9º da Lei Estadual nº 10.705/2000 é expresso no sentido de que o valor venal é a base de cálculo.

A razão de ser desses dispositivos é exatamente considerar como critério de avaliação do bem, o valor lançado pela Municipalidade.

...

Também a Portaria CAT-15 de 06/02/03, **estabelece que a base de cálculo do imposto há de ser aferida do carne do IPTU**, onde conste o valor venal, relativo ao ano do óbito.

(grifos nossos)

Já no segundo acórdão o Desembargador Danilo Panizza assim argumentou:

O apelo insiste que a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações, é o valor venal do bem ou direito transmitido à época do fato gerador, consoante isenção prevista no artigo 6º, alíneas "a" e "b", do Decreto 46.655/02.

Esta previsão corresponde ao que dispõe o art. 38, do CTN, bem como art. 9º, da Lei Estadual nº 10.705/00, tanto que serve de base para os fins de cobrança do IPTU (art. 13, inc. I). Pois, **a razão de existir desses dispositivos é exatamente considerar como critério de avaliação do bem, o valor lançado pela Administração Pública.**

Com efeito, **a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, sendo que para bens imóveis deve ser considerado o mesmo valor que orienta a base de cálculo para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.**

(grifos nossos)

Contrários ao entendimento acima exposto, portanto contrários à utilização exclusiva dos valores apurados pela municipalidade, destaca-se também dois julgados do Tribunal de Justiça paulista:

Processo: AG 990100643380 SP

Relator: Egidio Giacoia

Julgamento: 13/07/2010

Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Privado

Publicação: 20/07/2010

AGRAVO DE INSTRUMENTO - Inventário - Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCMD) - Base de Cálculo - Valor venal do Imóvel, considerando-se como valor venal o valor de mercado à data de abertura da sucessão - inteligência do artigo 9º da Lei Estadual nº. 10.705/2000 - Decisão Mantida - Recurso Improvido.

Processo: AI 5418554100 SP

Relator: Ribeiro da Silva

Julgamento: 31/07/2008

Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Privado

Publicação: 13/08/2008

Inventário - ITCMD - Determinação para recolhimento do imposto sobre o valor da avaliação do imóvel e não o seu valor venal - Imóvel que foi objeto de desapropriação, na qual se apurou o seu valor real de mercado, por meio de avaliação - Valor que deve servir como parâmetro para o recolhimento do imposto - Só se justifica a utilização do valor venal quando não foi feita nenhuma avaliação do bem - No mais, aplicabilidade do artigo 1031, § 2º do CPC - Agravo desprovido (Voto 14682)

No primeiro acórdão o Desembargador Egidio Giacoia assim entendeu:

O objeto do presente agravo refere-se à **base de cálculo do Imposto de Transmissão Causa Mortis** (ITCMD). Assim, necessário aferir se, in casu, a base de cálculo será a do valor venal do imóvel, tal qual lançado pela Municipalidade para fins de cálculo de IPTU, ou se será o valor de mercado do bem.

...

O novo diploma legal prevê, em seu artigo 9º, que o a base de cálculo do ITCMD dá-se com base no valor venal do bem ou direito transmitido, havendo a ressalva, em seu § 1º no sentido de que:

"§ 1º - Para os fins de que trata esta lei, considera-se valor venal o valor de mercado do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação."

In casu, o óbito ocorreu em 21/07/2009, portanto, **já sob a égide do novo diploma legal, motivo pelo qual a base de cálculo para fins de ITCMD deve ser o do valor de mercado do bem.** (grifos nossos)

Já o Desembargador Ribeiro da Silva, no segundo acórdão, assim entendeu:

Conforme fundamentou o juízo a quo, no presente caso o **imóvel, cujo imposto se questiona, foi objeto de desapropriação, na qual se apurou o seu valor real de mercado, por meio de avaliação.** Assim, **esse valor deve servir como parâmetro para o recolhimento do imposto.** Só se justifica a utilização do valor venal quando não foi feita nenhuma avaliação do bem. (grifos nossos)

O posicionamento adotado por estes dois últimos desembargadores é o que mais se coaduna com o texto da Lei 10.705/2000 e com a interpretação do Decreto 46.655/2002.

6.8.2.2 A base de cálculo para bens imóveis rurais

Na hipótese de transmissão de imóveis rurais o artigo 16 do Decreto 46.655/2002 assim determina:

Artigo 16 - O valor da base de cálculo, no caso de bem imóvel ou direito a ele relativo será (Lei 10.705/00, art. 13):

I - em se tratando de:

...

b) rural, não **inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;**

...

Parágrafo único - Poderá ser adotado, em se tratando de imóvel: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 55.002, de 09-11-2009; DOE 10-11-2009)

1 - rural, o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigente à data da ocorrência do fato gerador, **quando for constatado que o valor declarado pelo interessado é incompatível com o de mercado;**

Deve-se, portanto, utilizar como base o valor declarado pelo proprietário do imóvel (*de cujus* ou doador) quando da última entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). Não podendo ser aceito para fins do ITCMD valor abaixo do declarado na DITR.

O DITR é a declaração anual do Imposto Territorial Rural – imposto federal – e é entregue anualmente à Secretaria da Receita Federal a partir de 30 (trinta) de setembro de cada ano.

Em caso de discordância do fisco com o valor ali declarado, possibilita-se a este a imputação de um valor mais próximo ao de mercado do imóvel, desde que sejam utilizados dados da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo.

6.8.2.3 Propostas de métodos de avaliação de bens imóveis

Desde a instituição do ITCMD em território paulista, a avaliação de bens imóveis gera muitas controvérsias entre contribuintes e a fiscalização do imposto.

De forma unânime, todas as prefeituras englobadas pela Delegacia Regional Tributária de Presidente Prudente, senão dizer todas as do interior paulista, não avaliam os imóveis urbanos de sua circunscrição pelo real valor de mercado.

Também os proprietários de imóveis rurais não declaram na DITR os reais valores de mercado de seus imóveis.

Ferramenta muito utilizada, para uma avaliação mais próxima da real, é a rede mundial de computadores. Em pesquisas a páginas de imobiliárias e bancos de dados, muitas vezes consegue-se ter uma base para proceder a uma avaliação justa. Entretanto, caso persista a dúvida, como determinar o valor de mercado do imóvel?

Poderia o próprio contribuinte providenciar uma avaliação particular ou judicial, o que acarretaria um enorme ônus financeiro e de tempo.

Poderia ainda a fiscalização, baseando-se no artigo 19 do Decreto 46.655/2002 imputar um valor, restando ao contribuinte a possibilidade de impugnação deste valor.

Para solucionar tal impasse, com o intuito de proceder a uma avaliação mais condizente com a realidade e menos onerosa para o contribuinte, na impossibilidade funcional e material de proceder a uma avaliação *in loco* e na lacuna administrativa em fornecer um procedimento administrativo para tal avaliação, o Posto Fiscal Especializado da Delegacia Regional Tributária de Presidente Prudente desenvolveu duas metodologias para possibilitar o arbitramento do valor de imóveis urbanos com área construída e do valor de imóveis rurais.

Tais metodologias, entretanto, não são absolutas, podendo o contribuinte impugnar o valor atribuído pelo fisco e apresentar um valor mais condizente com o real. Sendo que fisco e contribuinte terão que acordar o valor apropriado, senão a alternativa será uma avaliação judicial.

Se o imóvel urbano não possuir área construída, utiliza-se o valor declarado pelo órgão municipal, a não ser que o valor seja flagrantemente incoerente, neste caso deverá proceder-se a uma avaliação judicial.

Para as metodologias a seguir expostas utilizam-se informações colhidas dos documentos apresentados pelo próprio contribuinte do imposto, conforme disposto nos Anexos VIII (*causa mortis*) e X (doação) da Portaria CAT 15/2003. São os seguintes documentos:

1. certidão de óbito;
2. matrícula do imóvel no Cartório de Registro de Imóveis e
3. se urbano, carnê de IPTU onde conste valor venal ou certidão do valor venal emitida pela prefeitura; se rural, Declaração do ITR (DITR).

Assim, na posse de todos os documentos pertinentes, pode-se proceder a uma correta avaliação do patrimônio.

Da certidão de óbito ou da matrícula do imóvel, em caso de doação, colhe-se a data do fato gerador, principalmente o mês e o ano do evento.

6.8.2.3.1 Método de avaliação de imóvel urbano

Do carnê de IPTU ou da certidão expedida pela prefeitura colhe-se as seguintes informações:

- Valor venal do terreno;
- Área de Construção (se houver);
- Estrutura da Construção – alvenaria/madeira/mista.

Da matrícula do imóvel obtêm-se a informação do mês e ano da construção (se houver).

De posse destes dados, consulta-se a base de dados do sítio eletrônico Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA - desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE - e disponível no endereço eletrônico: <<http://www.sidra.ibge.gov.br/>>

Este Instituto, órgão oficial da União, faz coletas de dados mensais sobre o custo médio do metro quadrado da área construída de imóveis urbanos de alvenaria. Agrupando estes dados em médias nacional, regional e estadual.

Para ilustrar o cálculo a ser desenvolvido, exemplifica-se com os seguintes dados:

- Óbito em fevereiro/2009;
- Residência de alvenaria, construída em janeiro/1998 e com área construída de 110,00 metros quadrados;
- Valor do terreno: R\$ 15.000,00

O cálculo é feito pela seguinte sistemática:

1. consulta-se a base de dados do IBGE, extraíndo-se os seguintes dados para fevereiro/2009:
 - Brasil: R\$681,58
 - Sudeste: R\$721,35
 - São Paulo: R\$749,80
2. escolhe-se o valor intermediário: R\$721,35
3. multiplica-se este valor pelo total da área construída:
 - $R\$721,35 \times 110,00 = R\$79.348,50$

4. imóvel construído em janeiro/1998, portanto com 11 anos de construção na época do óbito. Por ano de construção concede-se um abatimento de 2% (dois por cento), limitado ao máximo de 30% (trinta por cento). No exemplo $11 \times 2\% = 22\%$ (vinte e dois por cento)
5. do valor obtido no item 3 abate-se o percentual obtido no item 4:
 - $R\$79.348,50 - (22\% \text{ de } R\$79.348,50) =$
 - $R\$79.348,50 - R\$17.456,67 = R\$61.891,83$
6. pela impossibilidade técnica de uma avaliação mais apurada, atribui-se ao terreno o valor declarado pelo órgão municipal. Assim soma-se o valor obtido no item 5 com o valor do terreno:
 - $R\$61.891,83 + R\$15.000,00 = \mathbf{R\$76.891,83}$

Compara-se este valor calculado com aquele que consta no carnê do IPTU ou da certidão municipal:

- Caso o valor apurado seja superior ao do declarado pelo órgão municipal, escolhe-se o calculado como possível avaliação do fisco, podendo o contribuinte impugnar este valor;
- Caso o valor declarado pela prefeitura seja superior ao apurado pelo método acima, utiliza-se o valor declarado pela municipalidade para avaliação do imóvel.

6.8.2.3.2 Método de avaliação de imóvel rural

Dentre as várias informações que o proprietário de um imóvel rural informa na DITR, são consideradas fundamentais para o método a seguir exposto:

- Município de localização do imóvel;
- Área total do imóvel em hectares;
- Valor das benfeitorias;
- Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas e
- Valor da Terra Nua.

Os valores atribuídos pelo proprietário do imóvel às benfeitorias, às culturas, às pastagens cultivadas e melhoradas e às florestas plantadas, pela impossibilidade de avaliação *in loco*, considera-se o que foi informado pelo proprietário.

O único item que se analisa é o valor declarado para a terra nua. Para tanto, consulta-se a base de dados do sítio eletrônico do Instituto de Economia Agrícola (IEA) do Estado de São Paulo, disponível no endereço eletrônico:

<<http://www.iea.sp.gov.br/out/index.php>>

Este Instituto, órgão oficial do Estado de São Paulo e vinculado à Secretaria de Agricultura, faz coletas de dados do preço médio do hectare em todo o Estado, classificando estes dados em várias categorias:

- Ano e mês (junho e novembro);
- Menor valor, Maior valor e valor médio;
- Região Administrativa e Escritório de Desenvolvimento Regional;
- Tipo de utilização da terra: campo, terra de cultura de primeira, terra de cultura de segunda, terra para pastagem e terra para reflorestamento.

Para proceder ao cálculo, primeiramente verifica-se ano e data da transmissão e a localização do imóvel.

De posse destes dados, consulta-se o banco de dados do Instituto, selecionando-se:

- Tipo de utilização da terra;
- Região Administrativa (RA) e Escritório de Desenvolvimento Regional (EDR) mais próximo do imóvel;
- Ano e mês mais próximo do óbito.

Para ilustrar o cálculo a ser feito exemplifica-se com os seguintes dados:

- Óbito em fevereiro/2009;
- Imóvel rural localizado em Presidente Prudente com os seguintes dados declarados na DITR::
 - Área total de 214,20 hectares;

- Valor das Benfeitorias: R\$80.000,00;
- Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Florestas Plantadas: R\$365.550,00
- Valor da Terra Nua: R\$262.530,00
- Valor total do Imóvel: **R\$708.080,00**

O cálculo é feito da seguinte forma:

1. sendo o solo da região de Presidente Prudente considerado fraco optou-se em adotar os valores de terra para pastagem;
2. consulta-se o banco de dados do IEA, extraíndo-se para este tipo de utilização da terra os seguintes preços médios por hectare para junho/2009:
 - Escritório de Desenvolvimento Regional: R\$3.138,53
 - Região Administrativa: R\$2.898,53
3. escolhe-se o menor valor: R\$2.898,53
4. multiplica-se este valor pelo total de hectares do imóvel::
 - $R\$2.898,53 \times 214,20 = R\$620.865,13$
5. soma-se o valor obtido no item 4 (valor da terra nua – pastagem - R\$620.865,13) com:
 - Valor das Benfeitorias: R\$80.000,00;
 - Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Florestas Plantadas: R\$365.550,00
7. chegando-se ao valor de:
 - $R\$80.000,00 + R\$365.550,00 + R\$620.865,13 =$
 - **R\$1.066.415,13**

Compara-se este valor calculado com o que foi declarado na DITR:

- Caso o valor apurado seja superior ao daquele que consta na declaração, escolhe-se o calculado como possível avaliação do fisco, podendo o contribuinte impugnar este valor;
- Caso o declarado na DITR seja superior ao apurado pela metodologia acima, utiliza-se o valor declarado para avaliação do imóvel.

7 O PROCEDIMENTO DO ITCMD REALIZADO NOS CARTÓRIOS

A Lei Federal 11.441/2007, ao alterar a redação do artigo 982 e ao incluir o artigo 1.124-A no Código de Processo Civil possibilitou ao cidadão:

- no artigo 982 a realizar o inventário e a partilha dos bens do *de cujus* através de escritura pública, desde que não houvesse testamento, todos os interessados fossem capazes e estivessem de acordo com a partilha e
- no artigo 1.124-A a realizar a separação ou divórcio consensual através de escritura pública, desde que o casal não possuísse filhos menores ou incapazes.

Assim, foi editada pela Secretaria da Fazenda paulista a Portaria CAT 5/2007 para adequar o procedimento administrativo do ITCMD às demandas que começavam a chegar dos tabelionatos de notas.

O procedimento administrativo a ser seguido pelos cartorários, bem como muito dos documentos apresentados por estes ao fisco paulista eram basicamente os mesmos daqueles adotados para os procedimentos judiciais.

Foram duas as mudanças procedimentais importantes:

- a apresentação, pelo tabelionato, de uma minuta da escritura pública do ato translativo (doação ou transmissão *mortis causa*), ou seja, um 'rascunho' do documento definitivo (alínea *f* do inciso I e alínea *a* do inciso II, ambas do artigo 1º da Portaria CAT5/2007);
- a expedição de uma Certidão de Regularidade do ITCMD expedida pelo Posto Fiscal da Secretaria da Fazenda da área de localização do tabelionato (artigo 2º da Portaria CAT 5/2007).

Apesar de ser um esboço do documento definitivo, o cartório não poderia alterar dados importantes especificados na minuta, caso isso ocorresse, o artigo 4º da portaria acima mencionada determinava que o tabelionato deveria apresentar uma declaração retificadora, juntamente com uma nova minuta.

Após a análise de todos os documentos apresentados, em caso de concordância com o valor do imposto recolhido e as disposições especificadas na minuta, o Posto Fiscal poderia emitir a Certidão de Regularidade do ITCMD.

Somente de posse desta certidão poderia o cartorário lavrar a escritura definitiva, ou seja, o fisco analisaria o valor do imposto recolhido ou a isenção antes da lavratura definitiva do inventário ou da doação.

Em março de 2011 (dois mil e onze) foi editada a Portaria CAT 29/2011. Esta revogou a Portaria CAT 5/2007 e fez mudanças significativas na Portaria CAT 15/2003.

Ao revogar a Portaria CAT 5/2007 e incluir o artigo 12-A na Portaria CAT 15/2003, a administração fazendária entendeu ser desnecessária a expedição da Certidão de Regularidade do ITCMD, ou seja, desnecessária a anuência prévia da fiscalização tributária sobre os valores dos bens transmitidos e os valores recolhidos aos cofres públicos, se devidos. A atuação do fisco foi postergada.

O cartorário deveria então verificar a correta declaração dos bens, o devido recolhimento do imposto ou a incidência de isenção e ao final lavrar a escritura pública correspondente.

Objetivou-se com esta medida a aplicação do princípio da celeridade, intenção inicial da modificação implementada no Código de Processo Civil.

Ao incluir o artigo 16-A na Portaria CAT 15/2003, especialmente o item 2 de seu parágrafo único, a administração tributária autorizou a utilização dos valores venais, para fins de ITBI, dispostos nas certidões municipais.

Ao incluir este artigo, a administração tributária criou empecilhos e limitou a atuação da fiscalização. Principalmente considerando que a avaliação do órgão municipal dificilmente retrata o real valor de mercado do imóvel.

8 A FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO EM PRESIDENTE PRUDENTE

Além destes documentos apresentados pelo contribuinte para análise da tributação, a fiscalização poderá solicitar quaisquer outros documentos que entender pertinentes à sua atividade fiscalizadora, conforme disposto no § 2º do artigo 8º da Portaria CAT 15/2003:

Art. 8º - para fins de informação, apuração da base de cálculo e, se for o caso, reconhecimento de isenção, nos casos de transmissão “causa mortis” ou doação realizadas no âmbito judicial, deverão ser apresentados ao Fisco a Declaração do ITCMD e os documentos relacionados nos Anexos VIII, IX ou X, conforme as hipóteses ali previstas (Decreto 46.655/02, art. 21).

...

§ 2º - Além dos documentos relacionados nos anexos citados no caput deste artigo, **fica facultada a exigência de outros considerados indispensáveis para a apuração da base de cálculo ou para reconhecimento da isenção, podendo, ainda, a autoridade fiscal determinar diligências.** (grifo nosso)

Através de uma interpretação extensiva é o que também está disposto no artigo 195 do CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de **examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis** e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. (grifo nosso)

Baseado nesta normatização, o Posto Fiscal Especializado da Delegacia Regional Tributária de Presidente Prudente, normalmente solicita, além dos documentos exigidos pela legislação paulista do ITCMD a última declaração de Imposto sobre a Renda do *de cujus* ou do doador.

Caso o contribuinte do imposto não possa ou não queira entregar tal declaração e nas hipóteses em que haja dúvidas sobre o real patrimônio transmitido, solicita-se tal declaração à Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente, baseado no artigo 199 do CTN:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Com a utilização dos métodos acima expostos para avaliação de imóveis e com a análise de um documento importantíssimo como a Declaração de

Imposto sobre a Renda, tanto do transmissor quanto do beneficiário, o Posto Fiscal Especializado de Presidente Prudente teve um incremento de arrecadação da ordem de 228% (duzentos e vinte e oito por cento) comparando-se os anos de 2008 (dois mil e oito) e 2010 (dois mil e dez).

A arrecadação, considerando-se inventários e doações efetivamente analisados pelo Posto Fiscal, que em 2008 (dois mil e oito) era de R\$2.119.009,73 (dois milhões, cento e dezenove mil, nove reais e setenta e três centavos) passou em 2010 (dois mil e dez) a R\$6.965.631,52 (seis milhões, novecentos e sessenta e cinco mil, seiscentos e trinta e um reais e cinqüenta e dois centavos).³

³ Dados obtidos no Posto Fiscal Especializado de Presidente Prudente.

9 PROPOSTAS DE ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO

Propõe-se aqui a alteração da legislação constitucional e paulista sobre o imposto, com o intuito de uma aplicação efetiva dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Possibilitando ainda à administração uma tributação mais justa e condizente com a realidade.

9.1 Proposta de Emenda à Constituição

Acrescentar o inciso V ao § 1º do artigo 155 da Constituição Federal, com a seguinte redação:

V – será progressivo, de acordo com lei estadual, tomando-se como base para a progressividade o valor do patrimônio transmitido;

O acréscimo deste inciso acabaria com as divergências doutrinárias e com muitas demandas judiciais, inclusive no Supremo Tribunal Federal.

Medida semelhante ocorreu em relação ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) quando da Emenda Constitucional 29/2000.

9.2 Proposta de Alteração na Lei 10.705/2000

Alterar o artigo 6º da Lei, ficando o mesmo com a seguinte redação:

Artigo 6º - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão "causa mortis":

- a) **do patrimônio do espólio, até o limite de 5.000 (cinco mil) UFESPs;**
- b) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular;
- c) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;

II - a transmissão por doação:

- a) **cujo valor, dentro do ano civil, não ultrapassar 500 (quinhentas) UFESPs;**
- b) de bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular;
- c) de bem imóvel doado por particular para o Poder Público.

Parágrafo único - **Nas hipóteses previstas na alínea "a" do inciso I e na alínea "a" do inciso II, se os valores excederem os limites ali fixados, o imposto será calculado apenas sobre a parte excedente.**
(grifos nossos)

Impõe-se um limite máximo para a isenção, somente o valor que ultrapassar este teto seria tributado. Assim, não ocorreriam distorções na imposição tributária entre sujeitos passivos que economicamente recebessem um patrimônio quase idêntico, com diferença de centavos.

Acrescentar o § 5º ao artigo 9º da lei paulista, com a seguinte redação:

§ 5º - Para apuração da base de cálculo de bens imóveis, a administração fazendária deverá desenvolver metodologia para avaliação do bem. Devendo utilizar-se, para tanto, de dados estatísticos oficiais de entidades governamentais, facultando-se ao sujeito passivo a impugnação do valor assim apurado.

O Estado possuindo competência constitucional plena para a instituição do tributo e estando este parágrafo incluso na Lei do ITCMD, abrir-se-ia à fiscalização tributária a possibilidade de uma avaliação mais condizente com a de mercado, desonerando contribuinte e fisco.

Alterar o artigo 16º da Lei, ficando o mesmo com a seguinte redação:

Artigo 16 - O cálculo do imposto é efetuado mediante a aplicação dos percentuais, a seguir especificados, sobre a correspondente parcela do valor da base de cálculo, esta convertida em UFESPs, na seguinte progressão:

I – **para a transmissão "causa mortis":**

- a) **um por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 5.000 (cinco mil) UFESPs e for igual ou inferior a 7.000 (sete mil) UFESPs;
- b) **dois por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 7.000 (sete mil) UFESPs e for igual ou inferior a 10.000 (dez mil) UFESPs;
- c) **três por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 10.000 (dez mil) UFESPs e for igual ou inferior a 15.000 (quinze mil) UFESPs;
- d) **quatro por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 15.000 (quinze mil) UFESPs e for igual ou inferior a 30.000 (trinta mil) UFESPs;
- e) **cinco por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 30.000 (trinta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 40.000 (quarenta mil) UFESPs;
- f) **seis por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 40.000 (quarenta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 50.000 (cinquenta mil) UFESPs;
- g) **sete por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 50.000 (cinquenta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 60.000 (sessenta mil) UFESPs;
- h) **oito por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 60.000 (sessenta mil) UFESPs;

II – **para a transmissão por doação:**

- a) **um por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 500 (quinhentas) UFESPs e for igual ou inferior a 2.000 (duas mil) UFESPs;

- b) **dois por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 2.000 (duas mil) UFESPs e for igual ou inferior a 7.000 (sete mil) UFESPs;
- c) **três por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 7.000 (sete mil) UFESPs e for igual ou inferior a 15.000 (quinze mil) UFESPs;
- d) **quatro por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 15.000 (quinze mil) UFESPs e for igual ou inferior a 30.000 (trinta mil) UFESPs;
- e) **cinco por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 30.000 (trinta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 40.000 (quarenta mil) UFESPs;
- f) **seis por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 40.000 (quarenta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 50.000 (cinquenta mil) UFESPs;
- g) **sete por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 50.000 (cinquenta mil) UFESPs e for igual ou inferior a 60.000 (sessenta mil) UFESPs;
- h) **oito por cento** sobre a parcela da base de cálculo que exceder 60.000 (sessenta mil) UFESPs;
(grifos nossos)

Aqui se propõe a aplicação da progressividade de alíquotas e da capacidade contributiva. Aquele que receber um patrimônio maior arcará com uma tributação proporcionalmente maior.

9.3 Proposta de Alteração na Portaria CAT 15/2003

Alterar a redação do 'caput' do artigo 12-A, ficando o mesmo com a seguinte redação:

Art. 12-A - Nas hipóteses de transmissão realizada no âmbito administrativo, nos termos dos artigos 982 e 1124-A, da Lei federal 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, devem ser apresentados, pelo interessado, no Posto Fiscal da área da localização do tabelião eleito para a realização de tal ato, a Declaração do ITCMD e a minuta da escritura pública do ato em questão, se houver, instruídas com os seguintes documentos, necessários à apuração do imposto:

Alterar a redação do § 1º do artigo 12-A, ficando o mesmo com a seguinte redação:

§ 1º - Ocorrendo, após a Declaração do ITCMD, qualquer variação patrimonial decorrente de emenda, aditamento ou inclusão de novos bens, ou modificação na partilha, deverá o interessado comunicar o fisco, mediante a apresentação de "Declaração Retificadora" ao Posto Fiscal que acolheu a primeira Declaração, acompanhada dos documentos relativos aos bens que a ensejaram.

Acrescentar os §§ 3º, 4º e 5º ao artigo 12-A, com a seguinte redação:

§ 3º - a concordância com os valores declarados e com o recolhimento do ITCMD, ou o reconhecimento da isenção ou da não-incidência, serão manifestados em Certidão de Regularidade do ITCMD, emitida pelo fisco.

§ 4º - em caso de discordância do fisco com os valores declarados na forma do 'caput' deste artigo, a autoridade fiscal notificará o contribuinte para que faça, no prazo de 30 dias, o recolhimento da diferença apurada ou apresente impugnação.

I - a impugnação, devidamente instruída com elementos suficientes à revisão do trabalho fiscal, deve ser dirigida ao Chefe do Posto Fiscal correspondente, facultada a juntada de laudo assinado por técnico habilitado, incumbindo ao contribuinte, neste caso, o pagamento das despesas.

II - Indeferida a impugnação, o contribuinte será notificado da decisão para, no prazo de 30 dias, recolher a diferença ou para apresentar recurso à autoridade imediatamente superior à que a houver proferido.

III - na falta do recolhimento da diferença do imposto nos termos do "caput" ou em 30 dias contados da ciência da decisão definitiva, o expediente será encaminhado à Procuradoria Fiscal.

§ 5º - o interessado deve retirar a Certidão de Regularidade do ITCMD emitida pelo fisco, para apresentação ao tabelião, juntamente com os documentos constantes no artigo 1º.

Parágrafo único - Não poderão ser lavrados, registrados, inscritos ou averbados atos e termos relacionados com a transmissão de bens e direitos atinentes a esta portaria sem a apresentação da Certidão de Regularidade do ITCMD ou após o termo final de sua validade.

Alterar a redação do artigo 16-A, ficando o mesmo com a seguinte redação:

Art. 16-A - na hipótese de transmissão "causa mortis" ou de doação de bem imóvel ou direito a ele relativo, a base de cálculo do ITCMD é o valor venal do bem imóvel, assim considerado o seu valor de mercado na data da abertura da sucessão ou da realização do ato ou contrato de doação (§ 1º do artigo 12 do Decreto 46.655/02).

§ 1º Para fins da determinação da base de cálculo de que trata o caput deste artigo, se o imóvel for rural será admitido o valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pelo Instituto de Economia Agrícola da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo ou por outro órgão de reconhecida idoneidade, vigente à data da ocorrência do fato gerador, desde que não inferior ao valor total do imóvel declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

§ 2º Para fins da determinação da base de cálculo de que trata o caput deste artigo, se o imóvel for urbano deverá, considerando os dados vigentes à data da ocorrência do fato gerador, avaliar:

I - o valor venal de referência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI divulgado ou utilizado pelo município;

II - o valor venal fixado pela municipalidade para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e

III - o valor obtido pela multiplicação da área construída do imóvel, se houver, pelo custo médio do metro quadrado de área construída para a Região Sudeste, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

§ 3º A fiscalização tributária avaliará o imóvel urbano pelo maior valor obtido na comparação realizada no parágrafo antecedente, podendo o contribuinte, se assim o desejar, impugnar o valor atribuído pelo fisco, devendo apresentar laudo assinado por técnico habilitado, incumbindo ao contribuinte, neste caso, o pagamento das despesas.

Ao efetuar estas alterações, estar-se-ia novamente dando eficácia à revogada Portaria CAT 5/2007. Com isso, somente após a expressa anuência do fisco, poderia a escritura pública definitiva ser lavrada.

Estar-se-ia, também, regulamentando a avaliação de imóveis rurais e urbanos, possibilitando à fiscalização tributária a imputação de um valor mais condizente com o de mercado.

10 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 autorizou os entes da federação a instituírem tributos – impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Determinou que o legislador ordinário ao instituir impostos, deveria individualizá-los, se possível, conforme as características pessoais de cada sujeito passivo, aplicando assim os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva - tributando mais aquele com melhor capacidade econômica.

Autorizou ainda o Distrito Federal e os Estados a instituírem três tipos de impostos, dentre estes, o de transmissão *causa mortis* e doação.

ITCMD, Imposto estadual desconhecido da maioria da população e considerado de pouca relevância pela administração tributária paulista, principalmente devido à sua pequena arrecadação⁴ quando comparado aos demais impostos estaduais (ICMS e IPVA), não alcançando nem um ponto percentual do total da arrecadação estadual de impostos⁵.

Apesar do desconhecimento e do pouco interesse, vislumbra-se nesta imposição tributária uma excelente oportunidade de realmente aplicar-se uma tributação social e economicamente justa e eficaz.

10.1 Sujeito Passivo

Para o sujeito passivo são quatro os pontos positivos do ITCMD em relação aos demais impostos estaduais: ser um imposto direto, incidir uma única vez, não ter efeito confiscatório e justiça na tributação.

Imposto direto: no ITCMD o sujeito passivo é o contribuinte de fato e de direito do imposto, sabe-se qual o valor que deverá ser recolhido em favor do Estado, não estando embutido no preço de nenhum produto ou serviço.

⁴ R\$1.004.296.889,00 (um bilhão, quatro milhões, duzentos e noventa e seis mil, oitocentos e oitenta e nove reais) para o ano de 2010 (dois mil e dez). Dado divulgado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo em sua página na rede mundial de computadores. <www.fazenda.sp.gov.br>.

⁵ 0,9910% da arrecadação dos três impostos no ano de 2010. Cálculo feito a partir de dados divulgados pela Secretaria da Fazenda de São Paulo em sua página na rede mundial de computadores. <www.fazenda.sp.gov.br>.

Incidência apenas uma vez: o fato gerador do ITCMD ocorre apenas uma única vez, na transmissão. Já a legislação do IPVA paulista – Lei 13.296/2008 - dispõe que o fato gerador do imposto é a aquisição de veículo automotor novo e a propriedade de veículo usado no primeiro dia de cada ano. Assim, o adquirente do veículo novo recolherá o IPVA na aquisição do mesmo e, se continuar proprietário do mesmo, recolherá novamente o imposto pelos próximos 20 (vinte) anos, quando o veículo tornar-se-á isento.

Não ter efeito confiscatório: se o cidadão, utilizado como exemplo acima, adquirir o veículo novo e continuar proprietário do mesmo pelo prazo de 20 (vinte) anos, deverá recolher, considerando-se a alíquota máxima (4% - quatro por cento), algo em torno de 80% (oitenta por cento) do valor do veículo, ou seja, o cidadão recolheria aos cofres públicos quase o valor de outro veículo na forma de imposto.

Justiça na tributação: Principal característica do imposto em relação à sociedade e ao cidadão comum. Justiça no sentido de que somente haveria a obrigação de fazer o recolhimento aos cofres públicos quando o cidadão recebesse um patrimônio de forma gratuita. Patrimônio este colecionado com o labor e economias de uma terceira pessoa, o doador ou o *de cuius*, não havendo nenhuma contribuição, em tese, do sujeito passivo para a formação do mesmo. Com o recebimento gratuito deste patrimônio e após o devido recolhimento do imposto, o sujeito passivo verifica que há um real acréscimo de seu patrimônio pessoal, diferentemente do que ocorre após o recolhimento dos demais impostos em que, normalmente, o patrimônio diminui. Havendo um acréscimo patrimonial, justo então que o sujeito passivo compartilhe um pouco com a sociedade.

Para uma tributação ainda mais justa deste imposto, necessária a aplicação ao mesmo da Progressividade das Alíquotas. Como forma de tributar mais aquele que recebe um patrimônio maior – *“tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem”*.

Ocorrendo um efetivo aumento do patrimônio, estaria assim caracterizada a capacidade contributiva do sujeito passivo e, portanto, autorizada a aplicação da progressividade das alíquotas.

Como exemplo, compara-se, guardadas as devidas proporções, o ITCMD com o imposto que incide sobre a renda (IR).

No imposto sobre a renda, tanto doutrina quanto jurisprudência possuem entendimento majoritário, senão dizer unânime, de que o imposto deve ser classificado como pessoal e de que a progressividade de alíquotas estaria autorizada diante da possibilidade de diferenciar-se cada sujeito passivo pelo incremento patrimonial que a renda proporcionaria ao cidadão.

Notória é a semelhança entre o ITCMD e o IR – o aumento patrimonial – um de forma não onerosa, outro através do labor individual.

Havendo essa semelhança, não seria um atentado ao princípio da isonomia? Ou ainda uma incoerência doutrinária e jurisprudencial proibir a progressividade, baseada em uma simples classificação – real ou pessoal - e autorizá-la para outro?

Independente da classificação dada ao imposto deve-se buscar nos efeitos perante o patrimônio pessoal do sujeito passivo a possibilidade ou não da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Assim, caracterizada está a possibilidade da aplicação da progressividade de alíquotas ao ITCMD como forma de verdadeira justiça social, tributando de forma mais amena aqueles que recebem um patrimônio menor e de forma mais áspera aqueles que recebem um patrimônio maior.

10.2 Administração Fazendária

Para a administração tributária paulista destaca-se como característica do imposto sua justiça, além da real possibilidade de incremento da arrecadação estadual.

Dos três impostos estaduais - ICMS, IPVA e ITCMD – o último é o mais justo, pois é o único em que se pode diferenciar um contribuinte de outro.

O ICMS, cujas alíquotas vão de 0 (zero) a 25 (vinte e cinco) pontos percentuais, é um imposto que não diferencia seu sujeito passivo, aplica-se nele o Princípio da Seletividade. O legislador busca estabelecer na essencialidade do produto a sua função social, atribuindo aos chamados bens essenciais uma alíquota

menor e aos chamados bens supérfluos uma maior. Entretanto para um mesmo produto essencial, por exemplo, um quilo de carne, o mais e o menos economicamente favorecido recolherão o mesmo valor de imposto. Destaca-se ainda o fato deste imposto ser indireto, ou seja, o real contribuinte do mesmo, o consumidor final, desconhece o valor recolhido aos cofres públicos por cada bem que adquire.

O IPVA também não faz distinção, busca estabelecer nas características e utilização do automóvel a diferenciação de suas alíquotas, o Princípio da Seletividade. Entretanto, nota-se através dos noticiários e das operações efetuadas pela fiscalização tributária estadual que muitos daqueles com melhores recursos financeiros conseguem, ou pelo menos tentam, burlar a legislação tributária, registrando seus automóveis em outros Estados, onde as alíquotas ou a base de cálculo deste imposto são menores.

O ITCMD é o único imposto em que a administração estadual poderia aplicar uma verdadeira justiça tributária, diante da real possibilidade de aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Distinguindo-se seus sujeitos passivos pelo patrimônio recebido. Poder-se-ia até mesmo 'invadir' a esfera de competência da União que até o momento, provavelmente por pressões políticas das camadas economicamente mais favorecidas da população não institui o Imposto Sobre Grandes Fortunas.

Destaca-se ainda a ausência de maiores obstáculos para sua fiscalização, sendo que seus fatos geradores, transmissão *causa mortis* ou doação, são facilmente identificáveis, não proporcionando à fiscalização maiores problemas quanto à identificação dos mesmos. O que em muitas ocasiões, considerando-se os inúmeros autos de infração lavrados pela fiscalização paulista, não ocorre com o ICMS e o IPVA.

Sobre o incremento na arrecadação, destaca-se a possibilidade aberta pelo procedimento adotado pelo Posto Fiscal Especializado de Presidente Prudente, com a análise de declarações de Imposto sobre a Renda e com a avaliação administrativa, tanto de imóveis urbanos quanto rurais. Avaliação e análise amparadas pelo CTN e pela legislação paulista do ITCMD.

Utilizando-se este procedimento, obteve-se um incremento de cerca de 200% (duzentos por cento) da arrecadação em 2 (dois) anos, isso em uma Delegacia Regional Tributária que pouco contribui para a arrecadação total do Estado e em uma região notoriamente economicamente desfavorecida.

A arrecadação deste imposto no ano de 2010 (dois mil e dez) para todo o Estado foi em torno de um bilhão de reais. Se houvesse um incremento dos mesmos 200% (duzentos por cento) a nível estadual, o governo do Estado teria, ao menos, mais dois bilhões de reais para investimentos.

Tal perspectiva de incremento na arrecadação, entretanto, pauta-se também no retorno da análise prévia, pela administração, dos procedimentos de inventário e doação realizados em cartórios. Com o retorno desta análise poder-se-ia realmente fazer uma fiscalização efetiva do imposto.

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 14. ed. São Paulo: Método, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Sistema IBGE de Recuperação Automática – SIDRA. **Construção Civil – Custo médio – moeda corrente (reais)**. Brasília, DF: Online, 2011. Disponível em: <<http://www.sidra.ibge.gov.br/>> Acesso em: 16 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 01 mai. 2011.

BRASIL. Lei n.º 5.869/1973, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil**. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm> Acesso em: 16 out. 2011.

BRASIL. Lei n.º 10.406/2002, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm> Acesso em: 01 mai. 2011.

BRASIL. **Lei n.º 11.441/2007**, de 04 de janeiro de 2007. Altera dispositivos da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11441.htm> Acesso em: 16 out. 2011.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução do Senado Federal n.º 9 de 05/05/1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e doação de que trata a alínea a, inciso I e parágrafo 1º e parágrafo 1º, inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal de 1988. Disponível em:

<<http://www6.senado.gov.br/sicon/index.jsp>>

Acesso em: 01 mai. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 233.054/SP**. IPTU. Progressividade. Inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei 2.715/89 do Município de Osasco. RE 233.054/SP. Relator: Ministro Moreira Alves. Decisão em: 06/02/1999. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/739877/recurso-extraordinario-re-233054-sp-stf>>

Acesso em: 11 out. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 542.485/RS**. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS - CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - PRECEDENTE - RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PROVIMENTO. RE 542.485. Relator: Marco Aurélio. Decisão em: 05/6/2007. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14776833/recurso-extraordinario-re-542485-rs-stf>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 547.937/RS**. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO - ITCD. PROGRESSIVIDADE. PENDÊNCIA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 562.045: IDENTIDADE DE MATÉRIA. RECURSO SOBRESTADO.

RE 547937. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Decisão em: 15/09/2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>

Acesso em: 11 out. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 562.045/RS**. DIREITO TRIBUTÁRIO | Impostos | ITCD - Imposto de Transmissão *Causa Mortis* Crédito Tributário | Alíquota | Alíquota Progressiva. Disponível em :

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2554479>>.

Acesso em: 01 mai. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**. Estabelece a composição e a competência dos órgãos do Supremo Tribunal Federal, regula o processo e o julgamento dos feitos que lhe são atribuídos pela Constituição da República e a disciplina dos seus serviços. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF_Julho_2011.pdf>

Acesso em: 11 out. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula n.º 590**. Calcula-se o Imposto de Transmissão *causa mortis* sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=590.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>.

Acesso em: 01 mai. 2011

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1999.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. **Impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação – ITCMD**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 3. Ed. Curitiba: Positivo, 2004

MAZZA, Alexandre. **Noções elementares de direito tributário: doutrina e jurisprudência**. 2. ed. São Paulo: Damásio de Jesus, 2009.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível 1.0024.06.103949-1/001/MG**. TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ITCD - CARÁTER REAL -PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS - LEI ESTADUAL N.º 14.941/2003 - ART. 145, § 1º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 - POSSIBILIDADE - GRADUAÇÃO SEGUNDO CAPACIDADE ECONÔMICA DO CONTRIBUINTE. APL 1.0024.06.103949-1/001 MG. Relator: Des. Edgard Penna Amorim. Julgamento em 15/01/2009. Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5981459/100240610394910011-mg-1002406103949-1-001-1-tjmg>>
Acesso em: 11 out. 2011

RIO GRANDE DO SUL. **Projeto de Lei 355/2009**. Introduce modificações nos arts. 4º, II, "e" e "f", 7º, II, V, e VI, 18 e 19, da Lei nº 8.821, de 27/01/89, que instituiu o Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, RS, 19 nov. 2009; Disponível em:
<http://proweb.procergs.com.br/consulta_proposicao.asp?SiglaTipo=PL%20&NroProposicao=355&AnoProposicao=2009>

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Agravo Interno 70044262889/RS**. AGRAVO INTERNO. INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES - ITCD - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. AGRAVO INTERNO. INVENTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÕES - ITCD - PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. AGV 70044262889 RS. Relator: Jorge Luís Dall'Agnol. Julgamento em 24/08/2011. Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20391143/agravo-agv-70044262889-rs-tjrs>>

Acesso em: 11 out. 2011

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível 2008.07.5862-4**. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ITCMD. ARTS. 145, § 1º, E 155, § 1º, INC. IV, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FIXAÇÃO DAS ALÍQUOTAS MÁXIMAS PELO SENADO FEDERAL (RESOLUÇÃO Nº 9/1992). ART. 9º DA LEI ESTADUAL Nº 13.136/2004. IMPOSIÇÃO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO CONSTITUCIONAL. DISTINÇÃO ENTRE IMPOSTO REAL E PESSOAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA PROGRESSIVIDADE. EXIGÊNCIA PELA ALÍQUOTA MÍNIMA. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. ART. 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. APL 2008.075862-4 da Capital. Relator: Des. Newton Janke. Julgamento em 19/07/2011. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20201192/apelacao-civel-ac-758624-sc-2008075862-4-tjsc/inteiro-teor>>

Acesso em: 11 out. 2011

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Apelação Cível em Mandado de Segurança 2010.034300-4**. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO CAUSA *MORTIS* E DOAÇÕES, DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD. PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS. LEI ESTADUAL N. 13.136/2004. CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO DESPROVIDO. APL 2010.034300-4 da Capital. Relator: Des. Vanderlei Romer. Julgamento em 11/3/2011. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18417266/apelacao-civel-em-mandado-de-seguranca-ms-343004-sc-2010034300-4-tjsc>>

Acesso em: 11 out. 2011

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. **Ação Cível 023.08.008982-0**. Juiz: Hélio do Valle Pereira. Julgamento em 26/9/2008. Disponível em:

<<http://esaj.tjsc.jus.br/cpo/pg/search.do?paginaConsulta=1&localPesquisa.cdLocal=23&cbPesquisa=NUMPROC&tipoNuProcesso=SAJ&numeroDigitoAnoUnificado=&foroNumeroUnificado=&dePesquisaNuUnificado=&dePesquisa=023.08.008982-0+&pbEnviar=Pesquisar>>

Acesso em: 11 out. 2011.

SÃO PAULO. **Constituição do Estado de São Paulo**, de 05 de outubro de 1989.

São Paulo, SP: Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, 1989

Disponível em:

<<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/constituicao%20de%2005.10.1989.htm>>

Acesso em: 11 out. 2011.

SÃO PAULO. **Decreto n.º 56.693/2011**, de 27 de janeiro de 2011. Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação

de Quaisquer Bens ou Direitos - RITCMD, aprovado pelo Decreto 46.655, de 1º de abril de 2002. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 28 jan. 2011; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 01 mai. 2011.

SÃO PAULO. **Lei n.º 6.374/1989**, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 02 mar. 1989; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 09 out. 2011.

SÃO PAULO. **Lei n.º 9.591/1996**, de 30 de dezembro de 1966. Dispõe a respeito do Imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Diretoria Geral da Secretaria de Estado dos Negócios do Governo. São Paulo, SP, 30 dez. 1966; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 01 mai. 2011.

SÃO PAULO. **Lei n.º 10.705/2000**, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 29 dez. 2000; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 01 mai. 2011.

SÃO PAULO. **Lei n.º 13.296/2008**, de 23 de dezembro de 2008. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**. São Paulo, SP, 24 dez. 2008; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 30 out. 2011.

SÃO PAULO. **Portaria CAT n.º 5/2007**, de 22 de janeiro de 2007. Disciplina o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos relacionados com o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, realizados na forma da Lei 11.441, de 4 de janeiro de 2007. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 23 jan. 2007; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfeaz_tributaria:vtribut>

Acesso em: 16 out. 2011.

SÃO PAULO. **Portaria CAT n.º 15/2003**, de 06 de fevereiro de 2003. Disciplina o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos relacionados com o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 08 fev. 2003; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfez_tributaria:vtribut>

Acesso em: 01 mai. 2011.

SÃO PAULO. **Portaria CAT n.º 29/2011**, de 04 de março de 2011. Altera a Portaria CAT-15/03, de 6-2-2003, que disciplina o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos relacionados com o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD e dá outras providências. Diário Oficial do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 05 mar. 2011; Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfez_tributaria:vtribut>

Acesso em: 01 mai. 2011.

SÃO PAULO. **Projeto de Lei 605/2000**. Institui o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD. Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 22 nov. 2000; Disponível em:

<<http://www.al.sp.gov.br/portal/site/Internet/ListaProjetos?vgnextoid=b45fa965ad37d110VgnVCM100000600014acRCRD&tipo=1>>

Acesso em: 11 out. 2011.

SÃO PAULO. **Projeto de Lei 757/2001**. Altera a Lei nº 10705, de 2000, que dispõe sobre o "Imposto sobre Transmissão Causa Mortis" e "Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD". Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo. São Paulo, SP, 09 nov. 2001; Disponível em:

<<http://www.al.sp.gov.br/portal/site/Internet/BuscaSPL/?vgnextoid=edf5230a03a67110VgnVCM100000590014acRCRD>>

Acesso em: 11 out. 2011.

SÃO PAULO. **Resposta à consulta tributária nº 555/2006**, de 13 de setembro de 2006. ITCMD – Transmissão "causa mortis" – Isenção prevista no artigo 6º, inciso I, alínea a da Lei 10705/2000, alterada pela Lei 10922/2001 - Para efeito da aplicação da isenção deve ser considerado o valor integral do imóvel e não apenas a parcela transmitida. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfez_tributaria:vtribut>

Acesso em: 09 out. 2011.

SÃO PAULO. **Resposta à consulta tributária nº 697/2002**, de 18 de novembro de 2002. ITCMD – Transmissão "causa mortis" de imóvel de residência – Isenção – condições. Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sfez_tributaria:vtribut>

Acesso em: 09 out. 2011.

SÃO PAULO. Secretaria de Agricultura e Abastecimento. Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios. Instituto de Economia Agrícola – IEA. **Valor da terra nua**. São Paulo, SO: Online, 2011. Disponível em:

<<http://www.iea.sp.gov.br/out/index.php>>

Acesso em: 16 out. 2011.

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Agravo de Instrumento**

5418554100/SP. Agravo de instrumento. Inventário - ITCMD - Determinação para recolhimento do imposto sobre o valor da avaliação do imóvel e não o seu valor venal - Imóvel que foi objeto de desapropriação, na qual se apurou o seu valor real de mercado, por meio de avaliação - Valor que deve servir como parâmetro para o recolhimento do imposto - Só se justifica a utilização do valor venal quando não foi feita nenhuma avaliação do bem - No mais, aplicabilidade do artigo 1031, § 2º do CPC - Agravo desprovido (Voto 14682)

AI 5418554100/SP. Relator: Desembargador Ribeiro da Silva. Julgamento em 31/7/2008. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6861783/agravo-de-instrumento-ai-5418554100-sp-tj-sp>>

Acesso em: 15 out. 2011

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Agravo de Instrumento**

990100643380/SP. AGRAVO DE INSTRUMENTO - Inventário - Imposto de Transmissão "Causa Mortis" e Doação (ITCMD) - Base de Cálculo - Valor venal do Imóvel, considerando-se como valor venal o valor de mercado à data de abertura da sucessão - inteligência do artigo 9º da Lei Estadual nº. 10.705/2000 - Decisão Mantida - Recurso Improvido. AG 990100643380/SP. Relator: Desembargador Egidio Giacoia. Julgamento em 13/7/2010. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15309883/agravo-de-instrumento-ag-990100643380-sp-tj-sp>>

Acesso em: 15 out. 2011

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Agravo de Instrumento**

990103606752/SP. Agravo de instrumento. Base de cálculo do ITCMD que é o valor venal do imóvel, da data da abertura da sucessão, devidamente atualizado. Inteligência dos arts. 38, do CTN e 9º, da Lei Estadual nº 10.705/2000. Impossível a utilização de atual valor de mercado. Afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Decisão acertada. Recurso desprovido.

AI 994050188300/SP. Relator: Desembargador Fábio Quadros. Julgamento em 09/9/2010. Disponível em:

<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16194714/agravo-de-instrumento-ai-990103606752-sp-tj-sp>>

Acesso em: 15 out. 2011

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação 196814520108260053**.

APELAÇÃO - ITCMD - BASE DE CÁLCULO - VALOR VENAL - IPTU -

POSSIBILIDADE. Base de cálculo do Imposto de Transmissão causa mortis é o valor venal do imóvel, na data da abertura da sucessão, devidamente atualizado.

Impossível a utilização de atual valor de mercado. Afronta aos princípios da irretroatividade e da anterioridade. Sentença reformada. Recurso provido. APL 196814520108260053/SP. Relator: Desembargador Danilo Panizza. Julgamento: 28/06/2011. Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20084002/apelacao-apl-196814520108260053-sp-0019681-4520108260053-tjsp>>
Acesso em: 15 out. 2011

São Paulo. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação 994050188300/SP.** Tributário. ITCMD. Isenção. LE nº 10.705/00. Art. 6º, I, "b". Valor total do imóvel superior a 2.500 UFESP. Valor da fração ideal arrolada inferior a 2.500 UFESP. Isenção. Valor do imóvel A LE nº 10.705/00 isenta do ITCMD a transmissão causa mortis de imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESP, desde que seja o único transmitido; a lei considera o valor do imóvel, não da parte transmitida, e não pode o juiz ampliar a hipótese legal. APL 994050188300/SP. Relator: Desembargador Torres de Carvalho. Julgamento em 22/11/2010. Disponível em:
<<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17671557/apelacao-apl-994050188300-sp-tjsp>>
Acesso em: 11 out. 2011

SOARES, Milton Delgado. **O imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD) e as suas hipóteses de incidência nos procedimentos sucessórios.** 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.